MIESIĘCZNIK

Rachunkowość podatki

TREŚĆ NUMERU:

ROK II. · NUMER 6 (12) CZERWIEC 1948 CENA EGZ. 100 ZŁ

WYDAWCA: SPÓŁDZIELNIA WYDAWNICZA „ŻYCIE GOSPODARCZE"

BRONISŁAW BLASS (Warszawa)

Majątek i kapitał zakładowy przedsiębiorstw państwowych

Zasady systemu finansowego w odniesieniu do przedsiębiorstw państwowych, zawarte w uchwale Rady Ministrów z dnia 21. VIII. 1947 r., wprowadzają nowe momenty do oceny zagadnienia majątku przedsiębiorstw państwowych.

Z punktu widzenia przepisów tej uchwały majątek przedsiębiorstwa państwowego winien być uważany za część majątku państwowego, wydzielonego przedsiębiorstwu dla wykonania zadań określonych planem gospodarczym.

Tytuł prawny, pod jakim wydzielenie to następuje, jest dla interesującego nas zagadnienia bez znaczenia. Według przepisów dekretu o tworzeniu przedsiębiorstw państwowych z dnia 3. I. 1947 r. Dz. U. R. P. Nr 8, poz. 42, wydzielenie majątku ruchomego następuje na własność, wydzielenie zaś majątku nieruchomego — w zarząd i użytkowanie. Przepis art. 7 cyt. dekretu — z którego wynika, że majątek nieruchomy Skarbu Państwa znajdujący się w zarządzie i w użytkowaniu przedsiębiorstwa wykazywany jest podobnie jak majątek ruchomy w bilansie przedsiębiorstwa, tak jak gdyby był jego własnością — stanowi pewnego rodzaju curiosum w ustawodawstwie, narusza bowiem zasadę, że bilans winien być wyrazem rzeczywistego stanu majątkowego i faktycznych stosunków własnościowych. Pozwala on jednak abstrahować od tytułu prawnego wykonywanych przez przedsiębiorstwo państwowe aktów posiadania i użytkowania majątku i traktować całość tego majątku jako własność przedsiębiorstwa, wydzieloną mu dla wypełnienia określonych planem zadań gospodarczych.

Tym samym dane są również kryteria określające rozmiary tego majątku, muszą one bowiem wynikać z zakresu określonych planem zadań gospodarczych i zabezpieczać możliwość ich wykonania. Przesłanki są tu zatem zupełnie odmienne od tych, którymi kieruje się ustawodawca ustalając minimalną wysokość kapitału zakładowego spółek z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółek akcyjnych. W tych wypadkach chodzi przede wszystkim o bezpieczeństwo wierzycieli i stworzenie podstaw dla oceny zdolności kredytowej przedsiębiorstwa, a nie o proporcję planowych zadań gospodarczych i środków dla ich wypełniania.

Zasięg zadań planowo-gospodarczych przedsiębiorstw państwowych, rozstrzygający o rozmiarach niezbędnych im środków — jest elementem zmiennym. Zmienność ta wynika z dynamicznego charakteru gospodarki, ciągłości procesów inwestycyjnych dla powiększenia istniejących lub stworzenia nowych możliwości produkcyjnych i wzrostu planowych zadań produkcyjnych przedsiębiorstw.

Z tez uchwały Rady Ministrów o zasadach systemu finansowego dotyczących finansowania inwestycyj przedsiębiorstw państwowych i wyposażenia ich w normatywne środki obrotowe wynika, że majątek tych przedsiębiorstw winien odpowiadać sumie dwu składników — majątku stałego i obrotowego. Formuła określająca rozmiary majątku przedsiębiorstw państwowych wyraża się w równaniu o następującej postaci:

$$M = A + B$$

gdzie M stanowi majątek przedsiębiorstwa, A jego majątek stały, B — majątek obrotowy (w granicach normatywów).

Przy zmienności obu składników sumy M, wynikającej odnośnie składnika A z procesów inwestycyjnych, zwiększających rozmiary majątku stałego, odnośnie zaś składnika B z wzrostu programu produkcyjnego, powodującego równolegle wzrost wysokości normatywów środków obrotowych, mamy do czynienia ze zmiennością sumy M, reprezentującej majątek przedsiębiorstwa, w zależności od zmian, zachodzących w zakresie jego planowych zadań gospodarczych.

Środki inwestycyjne, jak również środki na kapitalne remonty otrzymuje przedsiębiorstwo państwowe bezzwrotnie, z rachunków inwestycyjnego i amortyzacyjnego centralnych zarządów. Część tych sum pochodzi z wpłat przedsiębiorstw na wspomniane rachunki centralnych zarządów z tytułu amortyzacji, dzielonej w ustalonym odrębnie dla każdego centralnego zarządu stosunku pomiędzy oba te rachunki. Z tytułu nadwyżki ponad akumulowaną amortyzację zadłuża się wobec banków centralny zarząd z tym, że ani splata kapitału, ani odsetek nie obciąża przedsiębiorstw inwestujących

Z tą formą finansowania inwestycji i kapitalnych remontów łączą się na szczeblu przedsiębiorstwa dwie konsekwencje:

1) majątek własny przedsiębiorstwa ulega zmniejszeniu wskutek dokonywanych wpłat z tytułu amortyzacji (przedsiębiorstwo nie może zadłużać centralnego zarządu z tytułu dokonanej wpłaty, ponieważ następuje ona bezzwrotnie);
2) majątek własny przedsiębiorstwa ulega zwiększeniu o sumy otrzymane tytułem dotacji na nowe inwestycje i kapitalne remonty.

Można by wprawdzie wzajemne wpłaty przedsiębiorstw i centralnych zarządów wysaldować i uważać za zmniejszenie majątku własnego przedsiębiorstwa tylko tę część wpłaconej amortyzacji, która przewyższa kwotę otrzymanych środków inwestycyjnych, za zwiększenie zaś tego majątku część otrzymanych środków inwestycyjnych ponad wpłaconą kwotę amortyzacji, jednakże ponieważ wzajemność tych wpłat nie zawsze ma miejsce (część przedsiębiorstw w ogóle nie inwestuje) i ponieważ związek wzajemny między wysokością amortyzacji i inwestycji jest praktycznie zerwany przez to, że fundusz amortyzacyjny uważany jest za fundusz ogólnoprzemysłowy — odrębne księgowanie całości odprowadzonej amortyzacji jako elementu zmniejszenia majątku własnego przedsiębiorstw, otrzymanych zaś środków inwestycyjnych jako elementu zwiększającego majątek własny jest całkowicie uzasadnione.

Należy zaznaczyć, że fakt zadłużania się centralnych zarządów wobec banków finansujących z tytułu otrzymywanych środków inwestycyjnych jest zjawiskiem przejściowym i w miarę urealniania mnożników amortyzacyjnych i przejęcia finansowania inwestycji przez budżet państwowy, zasada bezzwrotnego finansowania inwestycji będzie zrealizowana w całej pełni. Akumulacja środków obrotowych przedsiębiorstw państwowych dokonuje się w zasadzie z zysków.

Część zysków pozostająca po opłaceniu podatku dochodowego i premii załogi przeznaczona jest na powiększenie własnych środków obrotowych przedsiębiorstw państwowych. Corocznie zatem ca 80% zysków przedsiębiorstw państwowych powiększa ich majątek własny (kapitał zakładowy). Jednakże składnik B sumy M = A + B winien być dostosowany do planowych zadań gospodarczych przedsiębiorstwa i osiągnięcie przezeń w danym roku poziomu odpowiadającego wysokości normatywu oznacza, że dalsze jego zwiększenie spowoduje związanie z przedsiębiorstwem środków zbędnych. Dlatego też od momentu wygospodarowania z tytułu zysków pełnej kwoty normatywu środków obrotowych na dany rok — przedsiębiorstwo zobowiązane jest nadwyżkę środków obrotowych (a zatem część majątku własnego) odprowadzić na rachunek sum obrotowych.

Rachunek ten ma charakter rachunku wyrównawczego, albowiem gromadzi on nadwyżkę środków obrotowych powstającą w przedsiębiorstwach o większej rentowności i uzupełnia brakujące środki obrotowe przedsiębiorstw o niższej rentowności (np. z powodu dłuższego cyklu produkcyjnego i obrotowego), w których niemożliwą jest coroczna całkowita akumulacja pełnej ilości potrzebnych środków obrotowych.

Z przedstawionych powyżej zasad dotyczących akumulacji środków obrotowych przedsiębiorstw państwowych wynikają następujące momenty zmienności majątku przedsiębiorstw państwowych:

a) jego zwiększanie poprzez zaliczanie części zysku, przeznaczonej na uzupełnienie własnych środków obrotowych,
b) jego zmniejszanie przy odprowadzaniu zbędnych środków obrotowych na rachunek wyrównawczy,
c) jego zwiększanie przy otrzymaniu dotacji z rachunku wyrównawczego na uzupełnienie własnych środków obrotowych.

W każdym z powyższych wypadków chodzi o doprowadzenie majątku własnego M do poziomu A + B przy założeniu, że składnik B winien się równać ustalonemu na dany rok normatywowi środków obrotowych.

Wiążące się zarówno z zagadnieniami trybu finansowania inwestycyj, jak i z akumulacją środków obrotowych zagadnienia księgowe reguluje instrukcja Departamentu Finansowego Ministerstwa Przemysłu i Handlu Nr F 10.

Instrukcja ta przede wszystkim zajmuje się sprawą księgowego rozwiązania zagadnienia podziału zysku przedsiębiorstwa.

Zysk bilansowy przedsiębiorstw państwowych (wynikający z rocznego zamknięcia) dzieli się na podatek dochodowy (10%), premię załogi (10%) i część przeznaczoną na uzupełnienie własnych środków obrotowych (80%). Z części zysku przewyższającej plan rentowności na premię załogi przypada 20%, na uzupełnienie własnych środków obrotowych 70%.

Podziału zysku dokonuje się księgowo w ten sposób, że zysk w całości zwiększa kapitał własny przedsiębiorstwa, a wpłaty na podatek dochodowy oraz wypłata premii załogi zmniejszają ten majątek. Przez odniesienie zysku na dobro rachunku kapitału zakładowego, podatku dochodowego i premii załogi w ciężar tego rachunku, kapitał zakładowy zostaje per saldo zwiększony o część zysku przeznaczoną na zwiększenie własnych środków obrotowych. Przeksięgowanie zysku, podatku dochodowego i premii załogi może mieć miejsce dopiero po zatwierdzeniu rocznego zamknięcia rachunkowego. Do tego czasu jedynie przy analizie wysokości własnych środków obrotowych przedsiębiorstwa zysk winien być uwzględniony jako element zwiększający kapitał zakładowy przedsiębiorstwa, podatek dochodowy i premia załogi jako elementy ten kapitał zmniejszające. Przewidziane w instrukcji Nr F 10 kontowanie podatku dochodowego i premii załogi w ciężar kont 0853 i 0854 i wykazywanie tych pozycji w bilansie — w dodatkowo wprowadzonym w aktywach rozdziale bilansu „środki odprowadzone" — ma charakter przejściowy — ponieważ odnośne kwoty w momencie przeniesienia zysku na konto kapitału zakładowego winny być z kont 0853 i 0854 równocześnie spisane i odniesione w ciężar kapitału zakładowego przedsiębiorstwa.

Instrukcja F 10 Departamentu Finansowego nie zawiera przepisów dotyczących przeniesienia zysków, podatku dochodowego i premii załogi na konto kapitału zakładowego, ponieważ brak dotąd przepisów o trybie zatwierdzania bilansów przedsiębiorstw państwowych.

Podobnie jak podział zysku, tak i operacje polegające na 1) odprowadzaniu amortyzacji, 2) odprowadzaniu zbędnych środków obrotowych, 3) otrzymywaniu środków inwestycyjnych, 4) otrzymywaniu środków obrotowych — księgowane są na kontach pomocniczych 0850, 0851, 0852, 0860, 0861, 0862, a nie bezpośrednio na koncie kapitału zakładowego. Po zamknięciu rocznym następuje przeksięgowanie odnośnych wpłat i wypłat na konta 0859 „środki odprowadzone ubiegłych lat" i 0869 „środki otrzymane ubiegłych lat". Nie tylko zatem w ciągu roku operacyjnego, lecz również po jego upływie ewidencjonowanie operacyj polegających z istoty swej na zwiększaniu lub zmniejszaniu kapitału zakładowego odbywa się na kontach pomocniczych, a nie bezpośrednio na koncie kapitału zakładowego. Jest to oczywiście rozwiązanie tymczasowe, zastosowane z powodu nie usuniętej dotąd i na razie niemożliwej do usunięcia dwuwalutowości bilansów przedsiębiorstw państwowych.

Majątek stały przedsiębiorstw państwowych przyjęty do bilansu otwarcia oszacowany jest w cenach 1937/1938 roku. Odniesienie „środków odprowadzonych" (amortyzacji, nadwyżki środków obrotowych), wyrażonych w złotych bieżących w ciężar kapitału zakładowego opiewającego przeważnie na złote przedwojenne jest niemożliwe, ponieważ w szeregu wypadków doprowadziłoby do całkowitego zniwelowania konta kapitału zakładowego, które musiałoby wówczas przejść w debet.

W konsekwencji do czasu wydania przepisów o zatwierdzaniu zamknięć rachunkowych przedsiębiorstw państwowych i usunięcia dwuwalutowości bilansów tych przedsiębiorstw zyski (a także straty) przedsiębiorstw państwowych za lata ubiegłe figurują na kontach „rezultatów lat ubiegłych", środki zaś odprowadzone z tytułu podatku dochodowego, premii załogi, amortyzacji i nadwyżki środków obrotowych oraz środki otrzymane z tytułu finansowania inwestycji, kapitalnych remontów i środków obrotowych figurują na kontach pomocniczych klasy zerowej, jako „środki otrzymane lub odprowadzone lat ubiegłych".

PROF. TOMASZ LULEK (Kraków)

Kalkulacja bilansowa według prawa handlowego

(Dokończenie)

X. Praktyczne zastosowanie nowej metody.

1. Przykłady kontowania z objaśnieniami.

Każda nowa metoda lub zasada postępowania może być należycie oceniona dopiero według owoców, które przyniesie jej praktyczne zastosowanie. Próbę taką należy przeprowadzić i z nową metodą kalkulacji bilansowej, bo inaczej mogło by się zdarzyć, że mimo wadliwego teoretycznego uzasadnienia, posiada ona zalety, które czynią wskazanym jej zastosowanie w praktyce. Było by tedy rzeczą teorii dostarczyć dla niej poprawnego, nienagannego uzasadnienia. Następujący przykład ma stanowić próbę tej nowej metody kalkulacyjnej przez wykazanie skutków jej zastosowania w przedsiębiorstwie przemysłowym, które bilansuje przez dwa okresy gospodarcze, najpierw według zasad normalnych, tj. kalkuluje do bilansu swe wyroby bez doliczania dodatku administracyjnego, a następnie wedle nowej zasady, tj. z doliczeniem tego dodatku. Do przedstawienia wyników takiej metody wystarczy prowadzenie konta wyrobów połączonego z kontem sprzedaży, podobnego do mieszanego konta towarów.

Konto Wyrobów i Sprzedaży (rok 1946).

Winien		Ma	
remanent początkowy	zł 20.000	ceny sprzedaży	zł 138.000
przychód z fabrykacji	„ 114.000	remanent końcowy	„ 30.000
zysk	„ 34.000		
	zł 168.000		zł 168.000

Konto Wyrobów i Sprzedaży (rok 1947).

Winien		Ma	
remanent początkowy	zł 30.000	ceny sprzedaży	„ 270.000
przychód z fabrykacji	„ 178.000	remanent końcowy	—
zysk	„ 62.000		
	zł 270.000		zł 270.000

W drugim okresie gospodarczym (1947) wyprzedano wszystkie zapasy wyrobów, tak że przy zamknięciu nie było żadnego remanentu. Zysk na wyrobach wypadł w pierwszym okresie zł 34.000, w drugim złotych 62.000, tak że w obu okresach razem osiągnięto zysk zł 96.000.

Przyjmujemy teraz, że to samo przedsiębiorstwo zastosowało nową metodę kalkulacji bilansowej z doliczeniem dodatku administracyjnego 20% do wartości remanentu wyrobów, który przedstawiałby wówczas wartość 30.000 + 20% = 36.000. W takim razie konto wyrobów i sprzedaży będzie przedstawiało następujący obraz przy tych samych obrotach, co poprzednio:

Konto Wyrobów i Sprzedaży (rok 1946).

Winien		Ma	
remanent początkowy	zł 20.000	ceny sprzedaży	zł 138.000
przychód z fabrykacji	„ 114.000	remanent końcowy	„ 36.000
zysk	„ 40.000		
	zł 174.000		zł 174.000

Konto Wyrobów i Sprzedaży (rok 1947).

Winien		Ma	
remanent początkowy	zł 36.000	ceny sprzedaży	zł 270.000
przychód z fabrykacji	„ 178.000	remanent końcowy	—
zysk	„ 56.000		
	zł 270.000		zł 270.000

Okazuje się tedy, że w pierwszym okresie (1946) przy zastosowaniu normalnej metody kalkulacji bilansowej wypadł zysk 34.000, a po zastosowaniu nowej metody zysk 40.000, czyli o 6000 wyższy. Stało się to wskutek doliczenia dodatku administracyjnego 20%. Natomiast w drugim okresie (1947) według normalnej metody wypadł zysk 62.000, a według nowej metody zysk 56.000, czyli o 6000 niższy. O ile więc wskutek zastosowania nowej metody podwyższył się zysk w pierwszym okresie, o tyle obniżył się w drugim okresie. Łączny wynik obu okresów był według obu metod równy: według pierwszej metody zyski 34.000 + 62.000 = 96.000, według drugiej metody zyski 40.000 + 56.000 = 96.000. Ostatecznym skutkiem zastosowania nowej metody jest tylko przesunięcie zysku z drugiego okresu na pierwszy, czyli antycypowanie późniejszego zysku w pierwszym okresie.

Natomiast ani stara (normalna), ani nowa metoda kalkulacji bilansowej nie ujawnia wcale powstania **wartości dodatkowej** (nadwartości administracyjnej)

ani też nie wykazuje jej wysokości. Że tego nie czyni stara metoda, nie ma w tym nic dziwnego, bo ona nie przyjmuje jej istnienia i nie jest urządzona na jej wykazanie. Ale nowa metoda ma ją właśnie wykazać przez doliczenie kosztów administracji do remanentów towarowych. Tymczasem ta nadwartość administracyjna okazuje się antycypowanym zyskiem, osiągalnym dopiero po sprzedaży owych remanentów. Jako osobna kategoria nie występuje nigdzie i to ani wprost, ani pośrednio przez podwyższenie zysku po dokonanej sprzedaży remanentów. Mimo jej wprowadzenia do bilansu w postaci dodatku administracyjnego wynik bilansowy obu okresów gospodarczych razem wziętych nie uległ żadnej zmianie w porównaniu z wynikiem, wykazanym według metody normalnej. A właśnie polepszenie wyniku winno było nastąpić, skoro zostało odkryte istnienie nowej, dotąd pomijanej nadwartości administracyjnej. To jej nieujawnienie w rachunkowości mimo szczególnych wysiłków jest najlepszym dowodem jej nierealności.

2. **Szczególne funkcje nowej metody,**

których nie może spełnić metoda pierwsza, są następujące:

1) **Antycypowanie przyszłych zysków,** osiągalnych dopiero po sprzedaży posiadanych zapasów. Wysokość tych antycypacyj równa się sumie dodatku administracyjnego, doliczonego do wartości bilansowej tych zapasów (ceny fabrykacyjnej, kosztów wytworzenia).

2) **Wykazywanie zysków także w okresie bezobrotowym,** tj. w okresie, w którym nie było wcale sprzedaży. Ponieważ zyski w przedsiębiorstwie są zasadniczo tylko wynikiem sprzedaży, przeto zyski bezobrotowe mogą być tylko spodziewane, nie zrealizowane.

Antycypowanie przyszłych zysków zostało przedstawione w poprzednim przykładzie. Jeżeli w tym samym przykładzie przyjmiemy ewentualność w drugim okresie (1947), że przedsiębiorstwo nie sprzedało nic ze swoich zapasów, to przy zastosowaniu pierwszej metody nie wykaże ono żadnego zysku.

Winien — Konto Wyrobów i Sprzedaży (rok 1947). — Ma

remanent początkowy	zł 30.000	ceny sprzedaży	—
przychód z fabrykacji	„ 178.000	remanent końcowy	zł 208.000
zysk	—		
	zł 208.000		zł 208.000

Natomiast przy zastosowaniu drugiej (nowej) me-tody, doliczającej dodatek administracyjny (20%), musi wypaść zysk.

Winien — Konto Wyrobów i Sprzedaży (rok 1947). — Ma

remanent początkowy	zł 36.000	ceny sprzedaży	—
przychody z fabrykacji	„ 178.000	remanent końcowy	zł 208.000
zysk	„ 35.600	+ dodatek administracyjny 20% . . .	„ 41.600
	zł 249.600		zł 249.600

Wykazany zysk nie jest jeszcze osiągnięty, lecz tylko sztucznie wyrachowany. Nie jest on równy sumie dodatku administracyjnego (41.600), doliczonego do remanentu, lecz niższy (35.600); różnica 6000 została wykazana już w poprzednim okresie (antycypowana).

3. **Nadwartość administracyjna a przyrost wartości według art. 248.**

Wykazana wyżej nierealność nadwartości administracyjnej, powstającej rzekomo w przedsiębiorstwie jako owoc kosztów administracji, przypomina przyrost wartości przedmiotów inwestycyjnych, który według art. 248 (423) kodeksu handlowego może być ujawniony w bilansie jedynie w razie ustalenia nowego szacunku przez komisję szacunkową według rozporządzenia z 30 stycznia 1934 Nr 13/110. Otóż ten przyrost wartości nie powstał przez doliczenie kosztów administracji do ceny nabycia lub wytworzenia owych przedmiotów, lecz przez podwyższenie ich wartości zamiennej, tj. ceny rynkowej lub osiągalnej ceny sprzedaży, możliwej do określenia w inny sposób. Jego przedstawienie księgowe odbywa się też inaczej niż przez doliczenie dodatku administracyjnego do poprzedniej wartości bilansowej. Podstawę księgowania stanowi elaborat komisji szacunkowej, który ustala nową wartość przedmiotu. Jeżeli np. budynek lub grunt, bilansowany dotychczas z wartością 100.000 zł, został przez komisję oceniony na 500.000 zł, to za przyrost wartości 400.000 obciąża się konto gruntów lub budynków, a uznaje np. konto kapitału rezerwowego lub inne konto specjalne, którego saldo wchodzi następnie na stronę bierną konta bilansu. Przyrost wartości jest więc kontowany jakby nowy wkład kapitałowy; na koncie gruntów czy budynków nie okaże się z tego powodu wynik (zysk).

Natomiast doliczenie dodatku administracyjnego do ceny fabrykacyjnej remanentu wyrobów nie jest kontowane jako rodzaj obrotu wewnętrznego (podwyższenie wartości); konto wyrobów nie zostaje obciążone dodatkowo niczym, lecz tylko uznane wyższą o ten dodatek wartością remanentu końcowego. Musi ono więc wykazać zysk w wysokości tego dodatku. Jeżeli konto wyrobów jest prowadzone obok konta sprzedaży dla kontroli magazynu, to wykaże ono zysk w wysokości doliczonego dodatku administracyjnego, a konto sprzedaży wykaże zysk lub stratę ze sprzedaży. Konto wyrobów będzie więc miało charakter konta mieszanego.

4. **Znaczenie kosztów administracji jako elementu kalkulacji bilansowej.**

Pod względem oceny tego znaczenia spotykamy dwa sprzeczne poglądy. Jednym z nich jest pogląd twórców „małej reformy prawa akcyjnego“ z r. 1931, kto-

rzy spodziewali się po nowej metodzie kalkulacji bilansowej takiego polepszenia wyniku przedsiębiorstwa, że wprowadzili ją jako jeden ze środków ratunkowych dla spółek akcyjnych w okresie przesilenia gospodarczego. Drugim był przytoczony już wyżej pogląd niemieckich prawników podatkowych, że koszty administracji nie mają w ramach oceny wartości bilansowych większego znaczenia i że to było głównym powodem, dla którego nie wprowadzono w Niemczech obowiązku doliczania kosztów administracji przy ustalaniu podatku dochodowego. Otóż zachodzi pytanie, jak wielkie jest znaczenie kosztów administracji w ramach kalkulacji bilansowej, o ile podnoszą się wartości bilansowe, a zwłaszcza wyroby przemysłowe przez ich doliczenie.

Znaczenie to zależy w stosunku prostym:

1) od wysokości dodatku administracyjnego,
2) od wielkości remanentu, do którego dolicza się ten dodatek.

Wysokość dodatku administracyjnego zależy od stosunku całorocznych kosztów fabrykacji do całorocznych kosztów administracji. Jeżeli suma pierwszych wynosi np. 1.000.000 zł, a drugich 100.000 zł, to stosunek kosztów administracji do kosztów fabrykacji wynosi 10%. Stosunek ten określają jako **współczynnik administracyjny.** Nie jest on w tym samym przedsiębiorstwie stały, lecz zmienny. Jeżeli produkcja powiększy się np. dwukrotnie, to koszty administracji nie podwajają się, lecz rosną w stopniu powolniejszym; współczynnik administracyjny obniża się na 8%, 7% itd. Faktyczna wysokość współczynnika administracyjnego w poszczególnych przedsiębiorstwach jest bardzo różna. W Dzienniku Urzędowym Ministerstwa Skarbu z lat przedwojennych były ogłaszane bilanse i wykazy strat i zysków osób prawnych; od roku 1934 podawały one szczegóły, wymagane przez rozporządzenie bilansowe, między innymi koszty fabrykacji, administracji, sprzedaży i kredytów. Z tego źródła można obliczyć współczynniki administracyjne w każdym przedsiębiorstwie, oczywiście tylko w danym roku gospodarczym, bo w najbliższym roku może on ulec znacznej zmianie, tj. zniżce lub zwyżce, zależnie od wielkości kosztów fabrykacji i administracji. Obliczenia przeprowadzone dla 156 przedsiębiorstw w latach gospodarczych 1937 i 1938 dały następujące wyniki:

w 60	przedsiębiorstwach współczynniki	1,56% — 10%
w 40	„ „	10% — 20%
w 42	„ „	20% — 50%
w 14	„ „	50%—141%
w 156	przedsięb. średni współczynnik	21,61%.

W kalkulacji bilansowej każde przedsiębiorstwo doliczy oczywiście dodatek administracyjny według własnego współczynnika, obliczonego według kosztów fabrykacji i administracji ubiegłego roku. Z powyższej statystyki wynika, że nowa metoda kalkulacji bilansowej może w przedsiębiorstwach o wyższym współczynniku administracyjnym przynieść poważne podwyższenie wartości remanentów, a przez to także wybitne, choć tylko sztuczne polepszenie wyników bilansowych, zwłaszcza przy wysokim stanie remanentów.

XI. Skutki ekonomiczne i podatkowe nowej metody.

Zastosowanie nowej metody kalkulacji bilansowej przynosi przede wszystkim przerzucenie części kosztów administracji na następny okres rachunkowy, w danym zaś roku umożliwia wykazanie wyższego zysku bilansowego, czyli antycypowanie przyszłego zysku, dotąd nie zrealizowanego, a osiągalnego dopiero po sprzedaży produktów, która jest jedynym normalnym źródłem zysków w przedsiębiorstwie przemysłowym.

Ponieważ przedsiębiorca dostosowuje zwykle do wyników bilansowych swoją konsumcję, spółka według nich wypłaca tantiemy i dywidendy, według nich płaci podatek dochodowy, przeto antycypowanie zysków jeszcze nie osiągniętych, lecz dopiero spodziewanych po sprzedaży w następnym roku, powoduje uszczuplenie substancji kapitału przedsiębiorstwa. Jeżeli nadzieja się spełni i posiadane remanenty zostaną w przyszłym roku sprzedane z zyskiem, to uszczuplona substancja kapitału zostanie uzupełniona; w przeciwnym razie okaże się, że konsumcja była za wysoka, a uszczuplenie substancji, dotąd tymczasowe, stało się definitywne.

Pod względem podatkowym zastosowanie nowej metody kalkulacji bilansowej pociąga za sobą obciążenie podatkiem dochodowym zysków nie zrealizowanych. Ponieważ podatek dochodowy jest progresywny, przeto dodanie zysków nie zrealizowanych do zrealizowanych podwyższa progresję. Jeżeli antycypowane zyski nie zostaną w następnym roku osiągnięte np. wskutek zniżki cen, to uiszczony od nich podatek dochodowy nie zostanie zwrócony. Obciążenie podatkowe, wynikające z zastosowania nowej metody, jest tym większe,

1) im wyższy jest współczynnik administracyjny w danym przedsiębiorstwie;
2) im większe są remanenty na końcu roku gospodarczego;
3) im większa zniżka cen powstanie po upływie roku gospodarczego.

XII. Nowa metoda kalkulacji bilansowej w jednolitym planie kont.

Nowa metoda kalkulacji bilansowej wkroczyła do Polski dwiema drogami, a mianowicie przez jednolity plan kont, co oznacza obowiązkowe jej zastosowanie w przedsiębiorstwach administrowanych przez państwo, a następnie przez rozporządzenie skarbowe o księgach handlowych z 31 października 1946 r., co prowadzi do faktycznego jej zastosowania w przedsiębiorstwach przemysłowych tak prywatnych, jak spółdzielczych.

Wzór bilansu dołączony do urzędowego wydania jednolitego planu kont wymienia w aktywach przedmioty majątkowe a w szczególności także wyroby i towary handlowe, ale nie podaje elementów ich kalkulacji. Czyni to jednak wzór rachunku wyników na stronie 44 w następującym zestawieniu:

Koszt wytworzenia wyrobów sprzedanych

+ a) remanent początkowy wyrobów i robót w toku ....
+ b) poniesione koszty wytworzenia:
  - materiały zużyte (tworzywa) . . . .
  - ogólne koszty materiałowe . . . .
  - robocizna bezpośrednia . . . .
  - specjalne koszty wytwarzania . . . .
  - ogólne koszty wytwarzania (wydziałowe) . ...
  - ogólne koszty administracji fabrycznej . . ..

— c) remanent końcowy wyrobów i robót w toku ....

koszt wyrobów sprzedanych . . . .

W przykładzie cyfrowym koszt wytworzenia wyrobów sprzedanych przedstawiałby się następująco:

+ a) remanent początkowy	190.000
+ b) koszt wytworzenia nowych wyrobów:	
zużyte materiały	150.000
ogólne koszty materiałowe . .	18.000
robocizna fabrykacyjna . . .	210.000
specjalne koszty fabrykacji . .	30.000
ogólne koszty fabrykacji . . .	180.000
ogólne koszty administracji . .	95.000
	873.000
— c) remanent końcowy (koszt)	287.000
koszt wyrobów sprzedanych . . .	586.000

Ponieważ technika rachunkowości kupieckiej nie zna odejmowania na koncie, przeto na stronie Winien rachunku wyników pozostanie pełna suma brutto (a+b), a wartość remanentu końcowego przejdzie na stronę Ma, tak że koszt wytworzenia wyrobów sprzedanych w ciągu roku gospodarczego wyjdzie jako nadwyżka obciążenia, a więc po stronie Winien. Równocześnie remanent dostanie się na stronę czynną bilansu zamknięcia, podobnie jak remanent początkowy musiał figurować na stronie Ma bilansu otwarcia.

Z przedstawionego układu kalkulacji i z przykładu cyfrowego widać, że jednym z jej elementów są ogólne koszty administracji fabrycznej, czyli ogólne koszty administracji przedsiębiorstwa. Koszty te stały się częścią składową kosztów produkcji i weszły w wartość remanentu wyrobów. Tą okrężną drogą dostały się one zatem do aktywów bilansowych. Wyjaśnienia do klas 5—7 na stronie 39 urzędowego wydania jednolitego planu kont zawierają nawet próbę uzasadnienia takiego obrotu rzeczy. Wyliczywszy 8 pozycyj, które powinny zawierać arkusz rozdzielczy a wśród nich ogólne koszty administracji, ogólne wydziałowe koszty wytwarzania i ogólne koszty sprzedaży, „Wyjaśnienia" ciągną dalej: „Pozycja ogólnych kosztów administracji obejmuje wyłącznie koszty związane z fabrykacją. Koszty administracji wiążące się z działalnością handlową powinny być zaliczone przy pomocy arkusza rozliczeniowego do grupy ogólnych kosztów sprzedaży". Otóż pierwsze zdanie tego wywodu zawiera oczywistą sprzeczność. Jeżeli pozycja ogólnych kosztów administracji obejmuje wyłącznie koszty związane z fabrykacją, to jej sumy powinny być zaliczone do kosztów fabrykacji, tak że pozostałyby tylko dwie pozycje, tj. ogólne koszty fabrykacji i ogólne koszty sprzedaży. Jeżeli zaś ta pozycja jest sobą, tj. ma własną treść i nazwę „ogólnych kosztów administracji", to nie może obejmować kosztów związanych z fabrykacją. Ogólne koszty administracji stanowią kategorię odrębną, której nie można nagle przerabiać ani przemianowywać na jakąkolwiek inną. W arkuszu rozdzielczym (tabeli kalkulacyjnej) mieści się rubryka ogólnych kosztów administracji obok rubryki ogólnych kosztów fabrykacji i rubryki ogólnych kosztów sprzedaży. Przez cały rok każda z nich jest wypełniana swoją kategorią kosztów, ale na końcu pierwsza z nich traci swój odrębny charakter pod pozorem, że jej koszty są związane z fabrykacją.

Wzór rachunku wyników przewiduje doliczenie kosztów administracji tylko do wartości fabrykatów, ale nie do towarów handlowych. Jednolity plan kont idzie tu widocznie za przykładem niemieckiej noweli akcyjnej z roku 1931, która wyraźnie ogranicza takie doliczenie tylko do kosztów wytworzenia (Herstellungskosten). Ceny nabycia towarów handlowych nie mogą więc być obciążone kosztami administracji. Przedsiębiorstwa handlowe nie mogą ani w Niemczech, ani w Polsce korzystać z takiego doliczenia. Jednakże między obu krajami pozostaje wybitna różnica: niemiecka ustawa tylko pozwala (spółkom akcyjnym) na takie doliczanie, a jednolity plan kont nakazuje je przedsiębiorstwom administrowanym przez państwo.

Zastosowanie nowej metody kalkulacji bilansowej w danym przedsiębiorstwie nie może wpłynąć na zmianę prawidłowego kontowania kosztów administracji. Muszą one obciążać konto administracji, nie mogą natomiast obciążać konta fabrykacji, choćby mogło się tak wydawać z doliczenia ich do kosztów produkcji we wzorze rachunku wyników, dodanym do jednolitego planu kont. W takim razie bowiem konto administracji musiałoby być uznane sumą kosztów administracji albo jej częścią i nie mogłoby przekazać wszystkich kosztów na konto strat i zysków, lecz tylko część nie doliczoną do remanentów.

Doliczenie dodatku administracyjnego do wartości wyrobów w bilansie sprawi, że konto wyrobów, choć

przeznaczone tylko do kontroli magazynu, będzie wykazywało przy zamknięciu zysk w wysokości doliczonego dodatku. Oprócz tego konto sprzedaży wykaże zysk lub stratę na wyrobach sprzedanych.

XIII. Kalkulacja bilansowa według rozporządzenia skarbowego o księgach handlowych.

Na podstawie dekretu o postępowaniu podatkowym wyszło rozporządzenie Ministra Skarbu o księgach handlowych z dnia 31 października 1946 r. Nr 65/365, które reguluje w § 8 kalkulację cen nabycia towarów handlowych oraz kosztów wytworzenia wyrobów przemysłowych.

„Na koszty nabycia zakupionych towarów składają się wszystkie koszty związane z nabyciem towarów do chwili złożenia ich w magazynie, a w szczególności cena zakupu, koszt transportu, ubezpieczenie w czasie transportu, cło, prowizja pośrednika przy zakupie itp. koszty".

„Na koszty wytworzenia wyrobów gotowych i półgotowych składają się wszystkie koszty związane pośrednio lub bezpośrednio z produkcją, a w szczególności surowce, półwyroby, materiały pomocnicze, energia obca, wynagrodzenia w pieniądzach i w naturze pracowników wraz ze świadczeniami publiczno-prawnymi ponoszonymi przez pracodawcę wskutek zatrudniania tych pracowników, wszelkiego rodzaju daniny publiczne z wyjątkiem podatków dochodowego i obrotowego, remonty, konserwacje, amortyzacja majątku stałego, biorącego udział w produkcji oraz odpowiednia, przypadająca na dział fabrykacji część kosztów ogólnego zarządzania. Do kosztów wytwarzania nie zalicza się oprocentowania kapitałów własnych i obcych, wniesionych do przedsiębiorstwa".

Określenie kosztów nabycia towarów handlowych zgadza się w zupełności z kodeksem handlowym i z zasadami rachunkowości kupieckiej, ale nie przesądza, czy suma tych kosztów ma być przyjęta do bilansu jako wartość remanentu towarów. Według prawa handlowego zależy to od ceny rynkowej w dniu bilansowym. Gdyby ta cena była niższa od sumy kosztów nabycia, to będzie ona miarą wartości bilansowej towarów. Określenie kosztów wytworzenia produktów podwyższa prawidłową cenę kalkulacyjną o odpowiednią część kosztów administracji (ogólnego zarządzania), przypadającą na dział fabrykacji. Podstawą tego przepisu jest wyobrażenie, że pewna część ogólnych kosztów administracji przypada na dział fabrykacji, reszta zaś na dział sprzedaży, że zatem ogólne koszty administracji nie stanowią odrębnej i równorzędnej z innymi kategorii kosztów. Przepis ten jest niezgodny z kodeksem handlowym (art. 54, 247 i 422), równie jak z rozporządzeniem bilansowym z r. 1934; pierwszy zakazuje bowiem zaliczania kosztów administracji do aktywów bilansowych, drugie nakazuje umieszczenie kosztów administracji na koncie strat i zysków. Rozporządzenie skarbowe o księgach handlowych nie uchyla wprawdzie przepisów prawa handlowego ani zasad rachunkowości kupieckiej, ale zatrzymuje moc obowiązującą w obrębie prawa podatkowego, na którym się opiera. Na jego podstawie władza wymiarowa może przy obliczeniu dochodu według bilansu dodać część kosztów administracji przypadającą na dział fabrykacji i w ten sposób podwyższyć zysk bilansowy a przez to podstawę opodatkowania dochodu. Jaka część tych kosztów przypada na dział fabrykacji, nie jest nigdzie określone.

Trzeba jednak zauważyć, że ten przepis, żądający doliczenia części kosztów administracji do ceny fabrykacyjnej produktów nie jest zgodny z obowiązującymi zasadami opodatkowania dochodu. Z niego bowiem wynika, że opodatkowaniu podlegają także zyski nie zrealizowane, zawarte w podwyższonej wartości bilansowej fabrykatów, które dopiero czekają na sprzedaż. Tymczasem dekret o podatku dochodowym z 18 stycznia 1946 r. nie przewiduje opodatkowania dochodów nie zrealizowanych. Wyrażają tę zasadę następujące przepisy w sposób jasny i niewątpliwy:

Art. 7. Przedmiotem opodatkowania jest dochód. Dochodem jest suma nadwyżek z poszczególnych źródeł przychodów po potrąceniu niedoborów z pozostałych źródeł.

Art. 9. Przychodami są pieniądze lub wartości pieniężne **rzeczywiście otrzymane** z jednego ze źródeł przychodów.

Art. 10, ustęp 2). Koszty uzyskania (przychodów) są potrącalne tylko w tym roku podatkowym, w którym zostały poniesione.

Art. 12, punkt 2). Opłaty z tytułu ubezpieczenia osobowego (mogą być odliczone), jeżeli zostały uiszczone.

Art. 13, punkt 10). U podatników prowadzących księgi handlowe wolne od podatku są zyski księgowe, powstające przez to, że podatnik uzyskał od wierzycieli opust z długów w celu uzdrowienia stosunków majątkowych, nadwyrężonych przez poniesione straty.

Wszystkie przytoczone przepisy wyrażają zasadę, że tak osiągnięte przychody, jak wydatki potrącalne z nich muszą być **efektywne**, tak że i nadwyżka stanowiąca przedmiot opodatkowania, czyli dochód musi mieć charakter efektywny. Z tego powodu wolne są od opodatkowania tzw. zyski sanacyjne, wymienione w art. 13. Rachunkowo są one wprawdzie zyskami i muszą wystąpić jako takie w rachunku strat i zysków, ale brakuje im warunku efektywności, bo dłużnik otrzymujący opusty od wierzycieli nie otrzymuje efektywnego przychodu w formie gotówki, towarów czy innych przedmiotów majątkowych.

Zasada efektywności dochodu podlegającego podatkowi, przyjęta wyraźnie przez ustawę (dekret), nie da się pogodzić z opodatkowaniem zysków nie zrealizowanych, bo dochód efektywny jest równoznaczny tylko z dochodem zrealizowanym. Doliczenie zaś kosztów administracji do wartości bilansowej fabrykatów oznacza podwyższenie ich wartości i wykazanie w tej mierze zysku nie zrealizowanego.

Z poprzednich wywodów wynika, że różnica w opodatkowaniu dochodu według dawnej a nowej metody kalkulacji bilansowej jest dla skarbu państwa tylko czasowa. Do podstawy opodatkowania będzie według nowej metody doliczona w danym roku część dochodu przyszłego, która zostanie zrealizowana dopiero w następnym roku po sprzedaży fabrykatów z obecnego remanentu. Jednakże w następnym roku podstawa opodatkowania obniży się o tyle, o ile została podwyższona w poprzednim roku.

XIV. Wybór metody handlowej czy skarbowej?

Nazwa **„metoda handlowa"** oznacza dawną metodę kalkulacji bilansowej, która nie dolicza kosztów administracji do remanentów, zgodnie z przepisami prawa handlowego; nazwa **„metoda skarbowa"** oznacza me-

todę nową, która odpowiada wymaganiom rozporządzenia skarbowego o księgach handlowych. Zagadnienie praktyczne, według której z tych metod bilansować, istnieje tylko dla przedsiębiorstw przemysłowych, bo rozporządzenie skarbowe o księgach handlowych nie przewiduje doliczania kosztów administracji do towarów handlowych, lecz tylko do kosztów wytworzenia wyrobów przemysłowych. Otóż przedsiębiorstwo przemysłowe mogłoby zasadniczo postępować przy bilansowaniu według prawa handlowego, a więc zaniechać doliczenia dodatku administracyjnego do remanentów. Będzie ono skłonne do tego, aby wykazać prawidłowo osiągnięty wynik z pominięciem zysków nie zrealizowanych. Jednakże należy pamiętać, że władze wymiarowe nie omieszkają zastosować przepisu § 8 rozporządzenia skarbowego o księgach handlowych i doliczą dodatek administracyjny podwyższając w ten sposób podstawę opodatkowania. Przedsiębiorstwo przemysłowe mogłoby stosować metodę handlową, a pozostawić władzy wymiarowej doliczenie dodatku administracyjnego. Jednakże wynikłaby stąd dla niego następująca niekorzyść: remanenty ocenione według metody handlowej będą niższe od oceny skarbowej o całą sumę dodatku administracyjnego. Ponieważ remanenty końcowe przechodzą na następny rok jako początkowe, przeto obciążenie nowego roku będzie niższe według metody handlowej niż byłoby według metody skarbowej. Skoro zaś podatek został wymierzony według metody skarbowej, słuszne jest, aby i obciążenie następnego roku odpowiadało tej metodzie. To zaś jest prawidłowo możliwe tylko wtedy, gdy przedsiębiorstwo przyjmie remanent z doliczeniem dodatku administracyjnego i wprowadzi go w podwyższonej sumie do bilansu zamknięcia. Tylko wtedy można w następnym bilansie otwarcia umieścić tę podwyższoną wartość remanentu i obciążyć nią nowy rok gospodarczy, a przez to obniżyć odpowiednio jego zysk.

Następujący przykład objaśni tę różnicę:

A) Metoda handlowa

Winien — Konto Wyrobów i Sprzedaży (rok 1946) — Ma

Winien		Ma	
remanent początkowy	zł 20.000	sprzedaże	zł 138.000
przychód z fabrykacji	„ 114.000	remanent końcowy	„ 30.000
zysk	„ 34.000		
	zł 168.000		zł 168.000

Winien — Konto Wyrobów i Sprzedaży (rok 1947) — Ma

Winien		Ma	
remanent początkowy	zł 30.000		

Jeżeli władza wymiarowa doliczyła do remanentu np. 30% z tytułu kosztów administracji, czyli podwyższyła go na 39.000, to nowy rok (1947) musi być otwarty remanentem 30.000 zgodnie z zamknięciem roku 1946.

B) Metoda skarbowa

Winien — Konto Wyrobów i Sprzedaży (rok 1946) — Ma

Winien		Ma	
remanent początkowy	zł 20.000	sprzedaże	zł 138.000
przychód z fabrykacji	„ 114.000	remanent końcowy	„ 39.000
zysk	„ 43.000		
	zł 177.000		zł 177.000

Winien — Konto Wyrobów i Sprzedaży (rok 1947) — Ma

Winien		Ma	
remanent początkowy	zł 39.000		

Dla podatnika będzie więc korzystniejsze przejście na metodę skarbową, tj. bilansowanie fabrykatów z doliczeniem dodatku administracyjnego, bo następny rok będzie obciążony owym dodatkiem z góry i wykaże zysk o tyle niższy. Gdyby poprzestał na metodzie handlowej, a władza wymiarowa doliczyła mu dodatek administracyjny, to ten byłby opodatkowany jako zysk raz w r. 1946, a drugi raz w r. 1947, bo i w tym roku wypadłby zysk wyższy o 9000.

Podatnik powinien jednak zdawać sobie sprawę z tego, że jego zysk wykazany według metody skarbowej jest wyższy od rzeczywistego o całą sumę dodatku administracyjnego, doliczonego do wartości bilansowej fabrykatów. Z tej świadomości powinien on wyciągnąć właściwe konsekwencje, tj. do konsumcji przeznaczyć tylko sumę zysku bilansowego, pozostałą po odjęciu kwoty dodatku administracyjnego, doliczonego do wartości remanentu.

Odpowiedź na pytanie, zawarte w tytule tego rozdziału, nie może więc być jednolita. Obie metody kalkulacji bilansowej pozostają aktualne; metoda handlowa musi mieć zastosowanie w przedsiębiorstwach handlowych, metoda skarbowa będzie stosowana w przedsiębiorstwach przemysłowych, dopóki nie nastąpi zmiana metody skarbowej w kierunku uzgodnienia jej tak z prawem handlowym, jak z dekretem o podatku dochodowym, którego zasadą jest ograniczenie opodatkowania do dochodów efektywnych, zrealizowanych. Uzgodnienie to jest pożądane także w interesie racjonalnej gospodarki skarbowej, która nie powinna antycypować przyszłych dochodów przez opodatkowanie antycypowanych zysków bilansowych.

JAN KUJAWSKI (Warszawa)

Przykład klasyfikacji kont i przebiegu kontowań

przy rozliczaniu kosztów w rachunkowości przemysłowej

Suma kosztów, zaksięgowana na poszczególnych kontach klasy czwartej, ulega rozliczeniu za każdy miesiąc sprawozdawczy w arkuszu rozliczeniowym kosztów (a. r. k.), po czym sumy arkusza rozliczeniowego przejmowane są w rachunkowości przemysłowej na konta rozliczeniowe kosztów, przewidziane w obowiązującym planie kont, w klasach piątej i szóstej.

Instrukcja szczegółowa, dołączona do jednolitego planu kont, zaleca przeznaczyć

— klasę piątą na konta wydziałów ogólnych i pomocniczych oraz ewentualnych kont obiektów pozazakładowych,
— klasę szóstą na konta wydziałów wytwórczych,

przy czym równocześnie dopuszcza przeznaczenie klas piątej i szóstej na specjalne, właściwe danej branży przekształcenia kosztów. Przegrupowanie kosztów klasy czwartej na konta rozliczeniowe kosztów przy pomocy a. r. k., zgodnie z przewidzianym w rachunku wyników wyszczególnieniem kosztów, wymaga wg instrukcji do jpk co najmniej następujących pozycji:

materiały bezpośrednie,
ogólne koszty materiałowe,
robocizna bezpośrednia,
specjalne koszty wytwarzania,
ogólne wydziałowe koszty wytwarzania,
ogólne koszty administracji,
ogólne koszty sprzedaży,
specjalne koszty sprzedaży.

Stawiając rachunkowi wyników wymóg podziału kosztów podług powyższego układu, zachodzi konieczność takiego przeprowadzenia rozliczeń kosztów w klasach piątej, szóstej i siódmej, aby koszty te przy rocznym zamknięciu ksiąg mogły być automatycznie przeniesione na rachunek wyników w podanym wyżej ugrupowaniu, bez przeprowadzania przeksięgowań, względnie stornowania obrotów, o których wspomina jednolity plan kont przy wyjaśnieniach dla klasy dziesiątej.

Dla wyeliminowania tych przeksięgowań zachodzi potrzeba stworzenia kilku dodatkowych kont w klasach rozliczeniowych. Podany niżej układ kont rozliczeniowych kosztów uwzględnia właśnie wyeliminowanie przeksięgowań z rachunku wyników, przez zaprowadzenie dla przejrzystości rozrachunku oddzielnych kilku kont, co nie wyklucza również innego rozwiązania tego zagadnienia. Należy jednak dodać, że układ ujmuje rozwiązanie kont klasy piątej i szóstej nieco inaczej aniżeli zalecenia instrukcji, dołączonej do jednolitego planu kont. Dla łatwiejszego zrozumienia rozliczeń kosztów załączony został do niniejszych rozważań schemat księgowania oraz zamknięcia ksiąg, oparty dla większej przejrzystości na prostych danych cyfrowych, wziętych przykładowo z arkusza rozliczeniowego kosztów.

Końcowe cyfry arkusza rozliczeniowego kosztów:

— materiały bezpośrednie	zł	145.320,—
— ogólne koszty materiałowe	„	8.718,—
— robocizna bezpośrednia	„	38.180,—
— specjalne koszty wytwarzania	„	2.150,—
— ogólne wydziałowe koszty wytwarzania	„	96.831,—
— ogólne koszty administracji	„	21.080,—
— ogólne koszty sprzedaży	„	2.291,—
— specjalne koszty sprzedaży	„	1.120,—
Razem koszty, zgodnie z klasą czwartą =	zł	315.690,—

przy założeniu, że remanent początkowy wyniósł:

— dla wyrobów gotowych	zł	20.150,—
— dla wyrobów półgotowych	„	10.430,—

a remanent na koniec okresu obrachunkowego wynosił:

— dla wyrobów gotowych	zł	21.160,—
— dla wyrobów półgotowych	„	141.679,—

W podanym schemacie w poszczególnych klasach rozliczeniowych, które równocześnie bliżej charakteryzuję, otwarto konta:

KLASA 5 — Otwarcie i zamknięcie rozliczeń kosztów.

Klasa piąta służy do otwarcia rozliczeń kosztów, przejętych z klasy czwartej (zł 315.690,—), aby po ich rozliczeniu przez klasę szóstą, siódmą, ósmą i dziewiątą zamknąć w końcu roku z powrotem cykl tych rozliczeń w klasie piątej, podobnie jak cykl księgowań, który otwiera się w klasie zerowej bilansem otwarcia, aby w końcu roku z powrotem zamknąć cykl wszystkich księgowań w klasie zerowej bilansem zamknięcia i rachunkiem wyników.

Przypadające na kontach kosztów klasy czwartej sumy, dające łącznie w przykładzie zł 315.690,—, pozostają na tych kontach do końca roku obrachunkowego. Sumą globalną kosztów z każdego okresu sprawozdawczego, odpowiadającą sumie kosztów na kontach klasy czwartej, uznaje się **„rachunek arkusza rozliczeniowego kosztów“** w klasie piątej, a obciąża się poszczególne konta klasy szóstej (od nr 60 do nr 67).

Księgowanie w klasie piątej i szóstej przeprowadza się jeden raz w każdym miesiącu sprawozdawczym na podstawie sum uzyskanych z a. r. k., przy czym wykazywane na kontach tych obciążenia pozostają do końca roku obrachunkowego. Konto klasy piątej **„zamknięcie rozliczeń kosztów“** prowadzone jest tylko przy rocznym zamknięciu ksiąg i służy do przeksięgowań, wyeliminowanych z rachunku wyników.

KLASA 6 — Rozliczenie kosztów.

Klasa szósta służy do rozliczania kosztów według arkusza rozliczeniowego i przegrupowania kosztów do klasy siódmej, produkcji. W klasie tej otwiera się konta poszczególnych kosztów według układu rachunku wyników na podstawie danych cyfrowych z a. r. k.

Konta od nr 60—67 obciąża się co miesiąc danymi z arkusza rozliczeniowego kosztów, a uznaje się konto klasy piątej — „arkusz rozliczeniowy kosztów".

Salda winien tych kont pozostają otwarte do końca roku obrachunkowego.

Ponadto w tejże klasie otwiera się dwa dodatkowe konta:

— rozliczenia kosztów na produkcję (nr 68),
— rozliczenia kosztów na sprzedaż (nr 69).

KLASA 7 — **Produkcja.**

W klasie siódmej następuje ugrupowanie kosztów na kontach:

— produkcji zasadniczej,
— produkcji ubocznej,
— produkcji na własne potrzeby,
— robót inwestycyjnych, przeprowadzanych we własnym zakresie.

W klasie tej otwiera się dla większej przejrzystości dwie odrębne grupy kont, a mianowicie:

— produkcja rozpoczęta,
— produkcja ukończona.

Konta produkcji rozpoczętej i produkcji ukończonej podzielone są na subkonta według produkcji zasadniczej, ubocznej, na własne potrzeby i robót inwestycyjnych.

Konta produkcji rozpoczętej obciąża się przy otwarciu ksiąg wartością półfabrykatów, przeniesionych z konta wyrobów półgotowych klasy ósmej według stanu początkowego na pierwszy dzień roku obrachunkowego, a następnie co miesiąc obciąża się produkcję rozpoczętą sumami zaliczonych kosztów z klasy szóstej. Konta produkcji ukończonej służą do uznawania wartością kosztów ukończonych i skalkulowanych wyrobów na podstawie raportów kalkulacji wynikowej.

Konta produkcji ukończonej stanowią dane o skalkulowanych wyrobach gotowych za pomocą kalkulacji wynikowej, prowadzącej szczegółowe kartoteki.

Na podstawie raportów kalkulacji wynikowej za skalkulowane wyroby obciąża się: — „konto wyrobów gotowych" w klasie ósmej, o ile wytwarzane są na skład, bądź obciąża się koszty własne sprzedanych wyrobów w klasie dziewiątej, jeżeli wyprodukowane wyroby przez skład nie przechodzą, lecz odsyłane są wprost odbiorcy. Odpowiednikiem tych obciążeń jest równoczesne uznanie kont produkcji ukończonej. Różnica sald pomiędzy „produkcją rozpoczętą" a „produkcją ukończoną" wskazuje każdorazowo na wartość książkową półfabrykatów, która pozostaje w ten sposób na kontach produkcji do końca roku obrachunkowego.

KLASA 8 — **Konta wyrobów gotowych i półgotowych.**

Na konta wyrobów gotowych przypada na początku roku wartość wyrobów z bilansu otwarcia. W ciągu roku konto to obciąża się wartością skalkulowanych wyrobów gotowych, przejętych z konta „produkcji ukończonej" na podstawie raportów kalkulacji wynikowej. Za sprzedane wyroby gotowe, które wyrozchodowano ze składu, uznaje się powyższe konto, a obciąża się konto „kosztów własnych sprzedanych wyrobów" w klasie dziewiątej. Poza zbiorczym „kontem wyrobów gotowych" obowiązkowo prowadzona jest szczegółowa kartoteka ilościowo-wartościowa.

Na konto wyrobów półgotowych przypada na początku roku wartość tych półwyrobów z bilansu otwarcia, którą to wartość po dniu bilansu otwarcia przenosi się na rachunek produkcji rozpoczętej.

Ponadto w klasie ósmej otwiera się dwa dodatkowe konta p. n.

— zmiana stanu wyrobów gotowych,
— zmiana stanu wyrobów półgotowych,

na których przeprowadza się księgowania raz w końcu roku przy zamknięciu ksiąg.

Ze względu na to, że konta wyrobów gotowych i półgotowych zamyka się w końcu roku bilansem zamknięcia, dla rozliczenia wyrobów gotowych i półgotowych poprzez rachunek wyników zachodzi konieczność otwarcia dla przejrzystości powyższych kont.

KLASA 9 — **Konta sprzedaży i obrotów.**

Dla rozliczenia kosztów otwiera się dwa odrębne konta:

— konto kosztów własnych sprzedanych wyrobów,
— konto sprzedaży.

Konto kosztów własnych sprzedanych wyrobów obciąża się kosztami tych wyrobów z klasy ósmej oraz ogólnymi kosztami sprzedaży, jak również specjalnymi kosztami sprzedaży, które przejęte zostają z klasy szóstej z konta 69 — „rozliczenie kosztów na sprzedaż".

Konto sprzedaży uznaje się w ciągu roku sumami wystawionych rachunków, przy czym przeciwstawnym kontem dla tych sum są konta odbiorców z klasy pierwszej. Zasadą jest przy tym, iż sumy przypadające na konto sprzedaży posiadają swój odpowiednik w księgowaniach kosztu sprzedanych w danym miesiącu wyrobów na „koncie kosztów własnych" w tejże klasie (91), a saldo wynikające z powyższych kont stanowi zysk brutto na sprzedaży.

W końcu roku przeprowadza się następujące księgowania (w schemacie linie kropkowane):

Salda kont klasy czwartej przenosi się na konto „arkusza rozliczeniowego kosztów" klasy piątej i tym samym konta klasy czwartej oraz konto arkusza rozliczeniowego kosztów wyrównują się całkowicie.

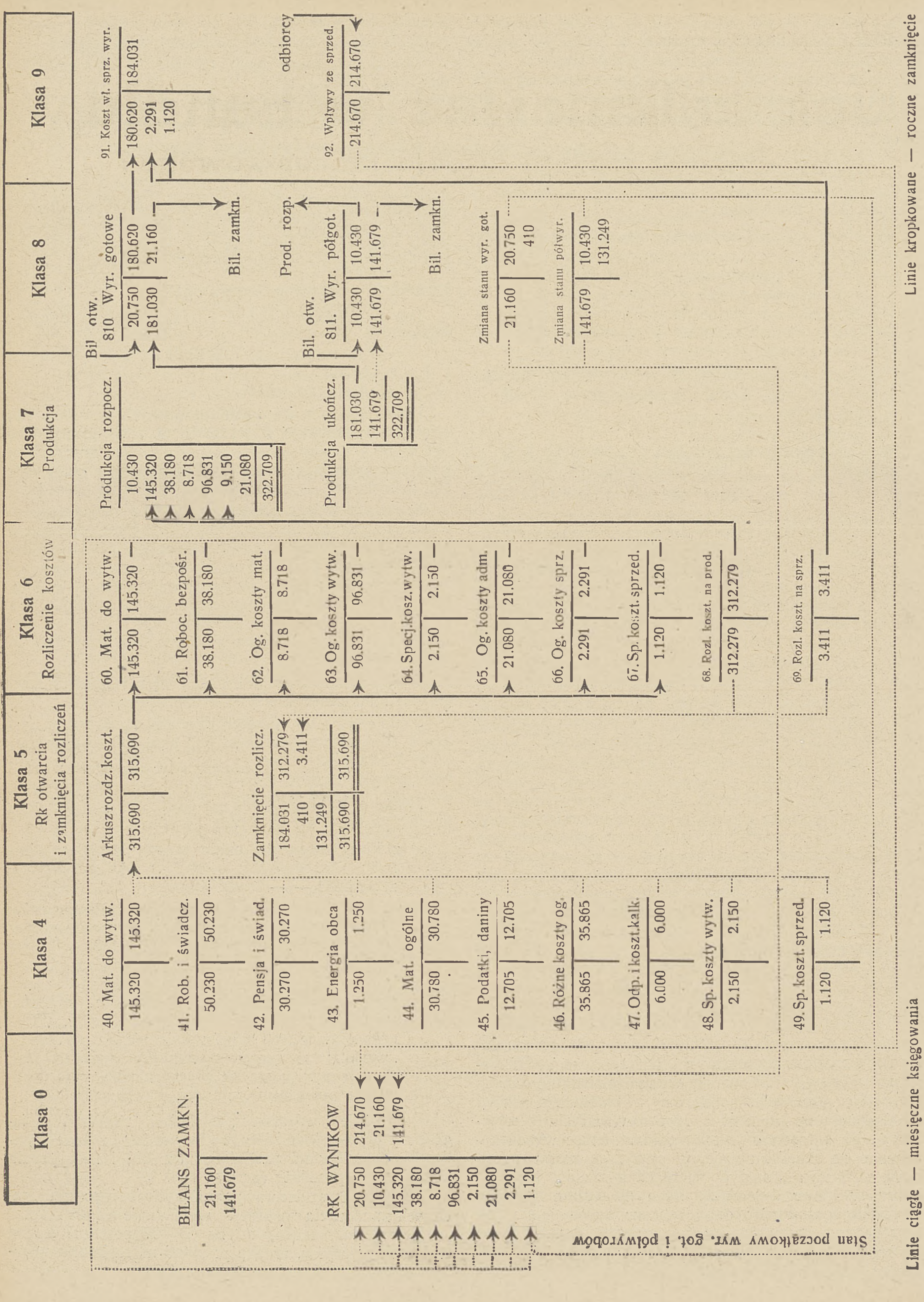
Ponadto w klasie piątej na konto „zamknięcia rozliczeń" przenosi się na stronę „winien".

a) z klasy dziewiątej saldo konta „kosztów własnych sprzedanych wyrobów" (w przykładzie zł 184.031,— — konto 91),
b) z klasy ósmej saldo rku „zmiana stanu wyrobów gotowych" oraz „zmiana stanu wyrobów półgotowych" (w przykładzie zł 410,— i zł 131.249,—), tj. różnicę pomiędzy stanem początkowym i stanem końcowym remanentów. O ile stan początkowy wyrobów gotowych i półgotowych był większy aniżeli stan końcowy, wówczas różnice tych stanów księguje się po stronie „winien" rachunku zamknięcia rozliczeń, w przeciwnym natomiast wypadku różnica ta przypadnie po stronie „ma" tegoż rachunku.

Po stronie kredytowej „zamknięcia rozliczeń" księguje się przeniesione salda z klasy szóstej z kont „rozliczenia kosztów na produkcję" (nr 68) i „rozliczenia kosztów na sprzedaż" (nr 69).

Po przeprowadzeniu powyższych księgowań „rachunek zamknięcia rozliczeń" wyrównuje się na zero.

Konta klasy szóstej od nr 60—67 przenosi się na rachunek wyników, uzyskując układ na rachunku wyników zgodny z obowiązującym wzorem.


Klasa 0
Klasa 4
Klasa 5
Rk otwarcia i zamknięcia rozliczeń
Klasa 6
Rozliczenie kosztów
Klasa 7
Produkcja
Klasa 8
Klasa 9
BILANS ZAMKN.
21.160
141.679
RK WYNIKÓW
20.750
10.430
145.320
38.180
8.718
96.831
2.150
21.080
2.291
1.120
214.670
21.160
141.679
40. Mat. do wytw.
145.320 | 145.320
41. Rob. i świadcz.
50.230 | 50.230
42. Pensja i świad.
30.270 | 30.270
43. Energia obca
1.250 | 1.250
44. Mat. ogólne
30.780 | 30.780
45. Podatki, daniny
12.705 | 12.705
46. Różne koszty og.
35.865 | 35.865
47. Odp. i koszt. kalk.
6.000 | 6.000
48. Sp. koszty wytw.
2.150 | 2.150
49. Sp. koszt. sprzed.
1.120 | 1.120
Arkusz rozdz. koszt.
315.690 | 315.690
Zamknięcie rozlicz.
184.031
410
131.249
315.690
312.279
3.411
315.690
60. Mat. do wytw.
145.320 | 145.320
61. Roboc. bezpośr.
38.180 | 38.180
62. Og. koszty mat.
8.718 | 8.718
63. Og. koszty wytw.
96.831 | 96.831
64. Specj. kosz. wytw.
2.150 | 2.150
65. Og. koszty adm.
21.080 | 21.080
66. Og. koszty sprz.
2.291 | 2.291
67. Sp. koszt. sprzed.
1.120 | 1.120
68. Rozl. koszt. na prod.
312.279 | 312.279
69. Rozl. koszt. na sprz.
3.411 | 3.411
Produkcja rozpocz.
10.430
145.320
38.180
8.718
96.831
9.150
21.080
322.709
Produkcja ukończ.
181.030
141.679
322.709
Bil. otw.
810 Wyr. gotowe
20.750 | 180.620
181.030 | 21.160
Bil. zamkn.
Prod. rozp.
Bil. otw.
811. Wyr. półgot.
10.430 | 10.430
141.679 | 141.679
Bil. zamkn.
Zmiana stanu wyr. got.
21.160 | 20.750
410
Zmiana stanu półwyr.
141.679 | 10.430
131.249
91. Koszt wł. sprz. wyr.
180.620 | 184.031
2.291
1.120
92. Wpływy ze sprzed.
214.670 | 214.670
odbiorcy
Stan początkowy wyr. got. i półwyrobów
Linie ciągłe — miesięczne księgowania
Linie kropkowane — roczne zamknięcie

Mgr JÓZEF SZARSKI (Warszawa)

Jak kalkulować w handlu,

by uniknąć zarzutu handlu łańcuszkowego?

Zagadnienie handlu łańcuszkowego bardzo interesuje Czytelników, jako iż księgowy jest bardzo często równocześnie kalkulatorem. O fakcie tym świadczą najlepiej nadchodzące do redakcji listy. Odpowiadanie wszystkim Czytelnikom na konkretne wątpliwości byłoby trudne. Wydaje się zatem wskazane generalnie scharakteryzować zagadnienie handlu łańcuszkowego w świetle ustawy o zwalczaniu drożyzny i wydanych w oparciu o tę ustawę przepisów i wyjaśnień.

Ustawa o zwalczaniu drożyzny i nadmiernych zysków w obrocie handlowym z dnia 2 czerwca 1947 już w tytule jasno określa swój cel. Celem tej ustawy jest walka z drożyzną, a głównym środkiem prowadzącym do celu jest zwalczanie nadmiernych zysków w obrocie handlowym. Zarówno ustawa jak i przepisy wykonawcze określiły jasno, co należy uważać za zysk nadmierny. Zostały opublikowane wykazy najwyższych dopuszczalnych marż zysku brutto w obrocie handlowym. Ale ustawa o zwalczaniu drożyzny poszła nieco dalej. Oto w art. 14 ust. 1 wprowadzono zakaz handlu łańcuszkowego. Zagadnienia handlu łańcuszkowego niesposób rozstrzygnąć z punktu widzenia nadmiernych zysków. To określenie tutaj już nie wystarcza. Istnieje bowiem teoretycznie możliwość, że towar będzie sprzedawany przez jednego hurtownika drugiemu, przez drugiego trzeciemu itd. itd., przy czym każdy hurtownik obliczy swój zysk brutto na podstawie najwyższej dopuszczalnej marży zysku brutto dla danego towaru. Jak więc widzimy zagadnienie handlu łańcuszkowego jest w płaszczyźnie dopuszczalnych marż zysku brutto nie do rozwiązania. Na to, żeby rozwiązać zagadnienie handlu łańcuszkowego, trzeba było stworzyć nową konstrukcję logiczną, a mianowicie pojęcie zysku nieuzasadnionego albo też niepotrzebnego. Pojęcie to można sobie najlepiej uzmysłowić na podstawie znanego wyjaśnienia Biura Cen w sprawie handlu łańcuszkowego (z dnia 16. 10. 1947 znak CE/DE/I/296). W wyjaśnieniu tym Biuro Cen stanęło m. in. na stanowisku, że należy stawiać zarzut handlu łańcuszkowego tylko w tym wypadku, jeżeli konsument otrzymuje towar po cenie wyższej niż cena fabryczna powiększona o dopuszczalną wysokość zysku brutto łącznie: hurtową i detaliczną. Tymi słowami Biuro Cen — będące faktycznym wykonawcą ustawy o zwalczaniu drożyzny z ramienia Min. Przemysłu i Handlu — podało urzędową interpretację pojęcia handlu łańcuszkowego. W swym wyjaśnieniu Biuro Cen, zgodnie zresztą z całą intencją ustawy, stanęło na stanowisku obrony interesów konsumenta, ograniczając równocześnie koszty pośrednictwa handlowego do pewnego minimum. Swym wyjaśnieniem Biuro Cen podkreśliło także to, co uwypukliło się w ustawie o zezwoleniach na prowadzenie przedsiębiorstw handlowych, a mianowicie, że państwo uważa za typowe tylko dwie fazy obrotu handlowego: hurt i detal. Typowy zatem przebieg towaru według ostatnich ustaw jest następujący:

producent — hurtownik — detalista — konsument,

przy czym za pierwszą rękę — na równi z producentem — są uważane centrale zbytu przemysłu państwowego (wtedy gdy sprzedają po cenach komercyjnych).

Z punktu widzenia cen taki typowy przebieg towaru przedstawiałby się następująco:

Cena fabryczna (po której kupuje hurtownik)	zł 100,—
marża hurtowa — 10%	+ „ 10,—
Cena hurtowa (po której kupuje detalista)	zł 110,—
marża detaliczna — 20%	+ „ 22,—
Cena detaliczna (po której kupuje konsument)	zł 132,—

Ochronie ustawowej podlega przede wszystkim cena ostateczna, tj. cena detaliczna, po której konsument zakupuje towar. Jeżeli zatem cena fabryczna wynosi zł 100,—, a dozwolone marże wynoszą w hurcie 10%, w detalu 20%, to wtedy istotnym jest, by koszty pośrednictwa handlowego nie były wyższe niż zł 32,—. Natomiast to, który pośrednik ile z tych marż handlowych dla siebie zużyje, jest rzeczą obojętną, bo żaden z zasadniczych zakazów ustawy nie będzie naruszony, a mianowicie:

1. nie dojdzie do zwyżki cen,
2. żaden z uczestników obrotu towarowego nie policzy sobie wyższych niż dopuszczalne marż zysków brutto, a nawet raczej niższe.

Jak zatem z powyższych uwag wynika, dla postawienia zarzutu przestępstwa handlu łańcuszkowego nie jest istotną kwestią ilość pośredników uczestniczących w obrocie, lecz sprawa ceny, po jakiej konsument otrzymuje towar.

Potwierdzenie słuszności powyższego wniosku znajdziemy także w znanym wyjaśnieniu Biura Cen (z dnia 13. 12. 1947 L. dz. CE/R. Pr./O/1437) o zakresie stosowania cen maksymalnych. W wyjaśnieniu tym czytamy:

„W wypadku wyznaczenia na towar ceny maksymalnej, kupiec nie może jej w żadnym wypadku przekroczyć i ma prawo ją stosować niezależnie od jego własnej ceny zakupu i marży zarobkowej, nawet gdy cena maksymalna jest wyższa od jego własnej ceny zakupu plus marża zarobkowa".

Wyjaśnienie to raz jeszcze podkreśla, jak wielką wagę w całym zagadnieniu ma cena detaliczna, tzn. cena, po której konsument towar otrzymuje.

Dla praktyki wynika z powyższego konsekwencja, że hurtownicy i detaliści mogą się dzielić między sobą dozwoloną marżą zysku brutto. Trzeba w tym miejscu raz jeszcze przypomnieć, że przepisy wydane w oparciu o ustawę o zezwoleniach na prowadzenie przedsiębiorstw handlowych i zawodowe wykonywanie czynności handlowych postanawiają, że zezwolenia, czyli koncesje będą wydawane jedynie na hurt albo na detal. Półhurtu zatem oficjalnie nie ma. Dlatego też możemy obecnie jedynie zastanawiać się nad transakcją półhurtową, ale nie nad stanowiskiem półhurtownika w systemie przepisów cennikowych.

Jak zatem można w praktyce przeprowadzić transakcję półhurtową tak, by nie narazić się na zarzut handlu łańcuszkowego?

Podział dozwolonej hurtowej marży zysku brutto między dwu hurtowników może być w ten sposób przeprowadzony, że hurtownik pierwszy odsprzedając towar drugiemu hurtownikowi skalkuluje cenę sprzedażną stosując pełną marżę zysku. Następnie od skalkulowanej w ten sposób ceny hurtowej udzieli drugiemu hurtownikowi rabatu w umownej wysokości na pokrycie jego kosztów handlowych.

Rachunek wystawiony w myśl podanej wyżej zasady przedstawiać się będzie następująco:.

RACHUNEK I. HURTOWNIKA

100 sztuk towaru à zł 1,10 (cena hurtowa)	zł 110,—
— 5% rabatu	„ 5,50
Do wyrównania	zł 104,50

Towar sprzedano po cenie hurtowej. Udzielony rabat pokrywa koszty handlowe odbiorcy.

Umieszczenie uwagi o cenie i o rabacie jest niezbędne ze względu na konieczność poinformowania odbiorcy i uwolnienie sprzedawcy od zarzutu wprowadzenia w błąd odbiorcy co do rodzaju ceny sprzedażnej.

Drugi hurtownik wystawi w tym wypadku swój rachunek po normalnych cenach hurtowych.

Podobnie też jest możliwe, że dwaj detaliści podzielą się marżą detaliczną. (Uwaga: nie jest to możliwe przy tych towarach, na które wyznaczono maksymalną cenę hurtową).

W tym wypadku detalista kupi towar u hurtownika po cenach hurtowych i sam sprzeda innym detalistom z doliczeniem pełnej marży detalicznej (tj. po cenach detalicznych), udzielając innym detalistom-odbiorcom rabatu w umownej wysokości na pokrycie ich kosztów handlowych. Rachunek taki będzie wyglądał następująco:

RACHUNEK I. DETALISTY

100 sztuk towaru á zł 1,32 (cena detal.)	zł 132,—
— 10% rabatu	„ 13,20
Do wyrównania	zł 116,80

Towar sprzedano po cenie detalicznej, zobowiązując odbiorcę do sprzedania towaru po cenie detalicznej. Udzielony rabat pokrywa koszty pośrednictwa detalicznego.

Umieszczenie uwagi o cenie i o rabacie musi być w tym wypadku zaostrzone uwagą, że odbiorca został zobowiązany do sprzedaży detalicznej, albowiem w braku wyraźnego zaznaczenia odbiorca-detalista doliczywszy do ceny jednostkowej marżę zysku brutto popełniłby przestępstwo handlu łańcuszkowego.

Takie ustawienie rachunków i cen umożliwia także i taką kombinację, że drugi hurtownik włączając się do obrotu towarowego wykorzysta parę punktów z marży hurtownika i parę punktów z marży detalisty. Jest to jednak niemożliwe w wypadku wyznaczenia hurtowych cen maksymalnych.

Przy omawianiu kwestii podziału marż trzeba podkreślić, że niedopuszczalne jest, by hurtownik powiększał swą marżę kosztem detalisty, albowiem hurtownik taki popełniłby przestępstwo przekroczenia marży zysku brutto, dopuszczalnej dla hurtu.

Podział marży jest również praktykowany w ten sposób, że pierwszy hurtownik zaznacza na fakturze, ile punktów dopuszczalnej marży zysku brutto już wykorzystał. Przykład:

100 sztuk towaru á zł 1,03	zł 103.—
Z dopuszczalnej marży zysku brutto 10% wykorzystano 3%; pozostaje do wykorzystania 7%.	

Jednakowoż tego rodzaju postawienie sprawy może nasuwać zastrzeżenia tym bardziej, że Biuro Cen kładzie wielki nacisk na cenę detaliczną. Albowiem przy podzieleniu marży na części cena wzrośnie nieco więcej niż przy proponowanym na wstępie udzielaniu rabatów.

Powyższe twierdzenie najlepiej zobrazuje następujące zestawienie:

a) Cena fabryczna	zł 100,—	
+ hurtowa marża zysku brutto 10%	„ 10,—	
Hurtowa cena sprzedażna	zł 110,—	
Detaliczna marża zysku brutto 20%	„ 22,—	
Detaliczna cena sprzedażna	zł 132,—	(Csp)
b) Cena fabryczna	zł 100,—	
Marża zysku brutto I hurtow. 3% +	„ 3,—	
Cena sprzedaży I hurtownika	zł 103,—	
Marża zysku brutto II hurtow. 7% +	„ 7,21	
Cena sprzedaży II hurtow.	„ 110,21	
Detaliczna marża zysku brutto 20%	„ 22,04	
Detaliczna cena sprzedażna	zł 132,25	(Csp 1)

Csp 1 > Csp

A zatem w wypadku bardzo rygorystycznego traktowania sprawy podwyżki ceny dla konsumenta, uczestnicy obrotu, w którym marżę podzielono systemem punktowym mogą się spotkać z zarzutem uczestniczenia w handlu łańcuszkowym.

Sprawa podziału marży zysku brutto będzie przede wszystkim interesować placówki handlu hurtowego. Natomiast detalista powinien zawsze zwracać uwagę na źródło zakupu i jego stopień w hierarchii obrotu, by nie narazić się na zarzut uczestniczenia w handlu łańcuszkowym.

Te same założenia, które w ostatecznej konsekwencji doprowadziły do zezwolenia na podział marż, doprowadziły do wydania przez Biuro Cen wyjaśnienia, że kumulacja dwu marż: hurtowej i detalicznej przez jedno przedsiębiorstwo jest dozwolona pod pewnymi warunkami. Natomiast wyłomem od ogólnej zasady jest zasada podana w piśmie Biura Cen (z dnia 23. I. 1948, znak Ce/II/1764/2034), że przedsiębiorstwo handlu detalicznego ma prawo pobierać zysk brutto jedynie w wysokości ustanowionej dla obrotów detalicznych, nawet w wypadku zakupienia towaru u producenta.

Dr JANINA SCHMINDLINŻANKA (Kraków)

Środki prawne w postępowaniu podatkowym

(część III i ostatnia)

UCHYLENIE ORAZ ZMIANA DECYZJI Z URZĘDU

Odwołalność decyzji władz podatkowych.

Każda władza podatkowa, a więc tak ta, która decyzję wydała, jak i władza przełożona, jak i wreszcie władza naczelna — władne są z urzędu uchylić, względnie zmienić wydaną już decyzję.

Uchylenie, względnie zmiana decyzji w drodze tzw. „nadzoru" (przełożeństwa) opiera się na ingerencji władzy hierarchicznie wyższej, która wkracza z urzędu. Wkroczenie z urzędu może w pewnych wypadkach opierać się na inicjatywie strony; inicjatywa — nie wiążąca — może mieć charakter doniesienia lub prośby o wkroczenie z urzędu. Np. wadliwy środek prawny (spóźnione odwołanie) może dać asumpt władzy do wkroczenia z urzędu.

Kontrola hierarchiczna wiąże się jak najściślej z problemem prawomocności decyzji w znaczeniu formalnym, która polega na niewzruszalności aktów na skutek inicjatywy stron (res iudicata ius facit inter partes), natomiast nie tanguje odwołalności decyzji z urzędu.

A zatem kontrola hierarchiczna w skarbowości nie ogranicza się na wzór postępowania sądowego do wkraczania tylko na wniosek strony odwołującej się.

Uchylenie, względnie zmiana decyzji wadliwych.

Art. 160 i 161 dekretu o p. p. reguluje uchylenie, względnie zmianę decyzji wadliwych. Decyzja jest wadliwa, jeśli jest niezgodna z pozytywnymi przepisami regulującymi jej treść, względnie formę, np. wydana przez władzę niewłaściwą, bez podstawy prawnej itp.

Decyzje, na mocy których strony lub inne osoby nie nabyły żadnych praw, mogą być uchylane i zmieniane z urzędu w każdym czasie zarówno przez władzę podatkową, która decyzję wydała, jak i w trybie nadzoru przez przełożoną władzę podatkową (art. 160 dekretu o p. p.).

Najważniejszą kwestią jest ustalenie pojęcia „prawa nabytego". Wobec tego, iż brak jest dotychczas jakichkolwiek autorytatywnych interpretacji art. 160 dekretu o p. p., należy sięgnąć do wykładni art. 99 rozp. o postępowaniu administracyjnym, który to przepis w brzmieniu dosłownym wszedł do dekretu o p. p. jako cytowany art. 160.

Najwyższy Trybunał Administracyjny w wyroku z dnia 27. 1. 1932 r. L. Rej. 7168/29 wyjaśnił, iż przez „prawo nabyte" w myśl art. 99 rozumieć należy wszelkiego rodzaju prawa, a więc także prawa, które powstają przez prawomocne orzeczenie właściwej władzy, że na danej osobie nie ciąży sporny obowiązek. Prawem nabytym dla strony w p. p. będzie więc decyzja władzy podatkowej, ustalająca brak obowiązku podatkowego. Również podatnik nabywa prawo do oznaczonej kwoty podatku, wynikającej z decyzji ustalającej zobowiązania podatkowe. Art. 160 dekretu o p. p. dotyczy tak decyzji prawomocnych jak i nieprawomocnych.

Na podstawie tego artykułu mogą być uchylane, względnie zmieniane tylko takie decyzje, na mocy których strony nie nabyły żadnych praw, jak np.:

1. wszelkie decyzje odmowne (np. nieudzielenie zwolnienia od prowadzenia kontroli ilościowej towarów, niezezwolenie na prowadzenie ksiąg poza lokalem przedsiębiorstwa),
2. decyzje nakładające na stronę obowiązek (np. obowiązek prowadzenia ksiąg handlowych, uproszczonych lub podatkowych),
3. pewne decyzje ustalające (np. właściwość miejscową, rzeczową) itp.

Prawomocne decyzje, na mocy których strony nabyły już prawa, mogą być uchylane lub zmieniane w trybie nadzoru przez władzę podatkową naczelną za zgodą tych stron (art. 161 dekretu o p. p.).

Uprawnienia te władza podatkowa naczelna może w drodze rozporządzenia przenosić na władze podległe. I tak dyrektor izby skarbowej może w trybie nadzoru zmienić lub uchylić prawomocną decyzję za zgodą stron, jeżeli w wyniku uchylenia lub zmiany decyzji zmniejszenie daniny nie przekroczy kwoty zł 10.000,—.

Prawomocne decyzje, o których mowa w art. 161 dekretu o p. p., winny być uchylane lub zmieniane w przypadkach wyjątkowych, gdy przemawiają za tym ważne względy natury publicznej, przy czym odwołalność tych decyzji jest ograniczona zgodą stron. Chodzi tutaj o ochronę praw nabytych.

N. T. A. w wyroku z dnia 10. 12. 1923 r. L. Rej. 914, 924 i 1566/23 wyraził pogląd, że uchylenie z urzędu prawomocnego orzeczenia (przez władzę nadzorczą) dopuszczalne jest jedynie w wypadkach bezwzględnej nieważności zaskarżonego orzeczenia, jak np. wydanie orzeczenia przez władzę do tego niepowolaną lub na podstawie ustaw już nie obowiązujących, a ze szkodą dla interesu publicznego.

Prawomocna decyzja z art. 125 dekretu o p. p. ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego jest, jak już powiedziano, decyzją, na mocy której strona nabyła prawo do oznaczonej kwoty podatku i jako taka może być uchylona lub zmieniona w przypadku bezwzględnej nieważności wyłącznie za zgodą strony, z wyjątkiem powstania warunków uzasadniających wznowienie postępowania (o których była wyżej mowa).

W związku z tym należy przytoczyć wyrok N. T. A. z 24. 4. 1934 L. rej. 2156/32, który postanawia, że „uchylenie w drodze nadzoru na niekorzyść podatnika prawidłowo dokonanego aktu wymiarowego jest zasadniczo niedopuszczalne".

Ustawodawca nie ogranicza w art. 161 dekretu o p. p. okresu czasu, w jakim decyzja może być w drodze nadzoru uchylona lub zmieniona.

Decyzje uchylające z urzędu są zawsze decyzjami I instancji i podlegają zaskarżeniu do instancji II, choćby dotyczyły decyzji, od której tok instancji został wyczerpany.

Uchylenie, względnie zmiana decyzji niewadliwych.

Władza podatkowa naczelna może z urzędu uchylić lub zmienić w koniecznym zakresie każdą decyzję prawomocną, o ile niepodobna w inny sposób odwrócić niepowetowanej szkody dla Skarbu Państwa, samorządu terytorialnego lub gospodarstwa społecznego; przepis ten nie dotyczy decyzji w sprawie ustalenia zobowiązania podatkowego.

W przypadku, gdy decyzja dotyczy daniny komunalnej i wydana została przez organ kolegialny związku samorządowego, prawo uchylania lub zmiany tej decyzji służy prezydium rady narodowej wyższego stopnia (art. 162 dekretu o p. p.).

W wypadku przewidzianym w art. 162 dekretu o p. p. nie zachodzi wadliwość aktu; akt jest ważny, tylko wzgląd na interes Skarbu Państwa, samorządu terytorialnego lub gospodarstwa społecznego przełamuje zasadę prawomocności decyzji władzy podatkowej.

Odwołalność tych decyzji ma miejsce bez zgody i nawet wbrew woli strony uprawnionej.

Kryteria warunkujące odwołalność aktu z wyżej wymienionego artykułu są dość ogólne i pozostawione interpretacji władzy naczelnej.

Wznowienie postępowania a uchylenie oraz zmiana decyzji z urzędu.

Zachodzi pytanie, jakie są różnice między wznowieniem postępowania a uchyleniem decyzji z urzędu.

Różnice są następujące:

1. postępowanie może być wznowione z urzędu bądź na wniosek strony — decyzja uchylona lub zmieniona wyłącznie z urzędu,
2. wznowienie postępowania ma miejsce w sprawie zakończonej decyzją ostateczną — uchylenie oraz zmiana z urzędu dotyczy w art. 160 dekretu o p. p. każdej decyzji (ostatecznej, prawomocnej, nieprawomocnej), a w art. 161 i 162 dekretu o p. p. tylko decyzji prawomocnej,
3. o wznowieniu rozstrzyga władza, która w sprawie wydała decyzję w ostatniej instancji — decyzje uchyla lub zmienia z urzędu według art. 160 dekretu o p. p. władza, która ją wydała względnie władza przełożona, a według art. 161 i 162 cytowanego dekretu — władza podatkowa naczelna,
4. wznowienie postępowania działa na korzyść lub niekorzyść strony — uchylenie lub zmiana decyzji z urzędu tylko na korzyść,
5. przyczyny wznowienia postępowania: czyn karalny, nowe okoliczności i dowody oraz odmienna ocena pytania wstępnego — przyczyny uchylenia lub zmiany decyzji z urzędu: wadliwość decyzji lub odwrócenie szkody dla Skarbu Państwa, samorządu terytorialnego lub gospodarstwa społecznego,
6. wznowienie postępowania ograniczone jest terminami (z wyjątkiem ujawnienia czynu karalnego) — uchylenie oraz zmiana decyzji z urzędu ma miejsce w każdym czasie,
7. instytucja wznowienia postępowania znana jest procedurze sądowej i administracyjnej — uchylenie oraz zmiana decyzji z urzędu tylko procedurze administracyjnej.

ALOJZY TOMCZOK (Łaziska Górne)

Rachunkowość i ustawodawstwo podatkowe szwajcarskie

(Na marginesie oczekiwanej reformy)

Na łamach prasy szwajcarskiej toczy się już od dłuższego czasu ożywiona dyskusja na temat związkowej reformy finansowej. W dyskusji tej biorą udział przedstawiciele różnych partii politycznych i organizacji zawodowych oraz wybitni fachowcy z zakresu skarbowości, zarówno praktycy, jak i teoretycy. Potrzeba reformy finansowej wynikła z jednej strony z faktu olbrzymiego zadłużenia związku, które pod koniec 1946 roku osiągnęło kwotę 12,9 miliardów fr. szw. brutto, z drugiej zaś strony z konieczności stworzenia odpowiednich podstaw prawnych, określających i ustalających zakres kompetencji finansowych związku, sposób spłaty długów państwowych i warunki osiągnięcia długotrwałej równowagi budżetowej. Ustalenie zakresu działania i kompetencji poszczególnych jednostek administracyjnych, tj. związku, kantonów i gmin urosło tu bowiem w ciągu wieków do wielce skomplikowanego i stale aktualnego problemu. Szczególnie drastycznie przedstawia się to zagadnienie w chwili obecnej na odcinku zwierzchnictwa podatkowego i administracji podatkowej. W myśl bowiem zasady: „podatki bezpośrednie kantonom, pośrednie związkowi" wpływy z podatków bezpośrednich przypadać miały w udziale kantonom, z pośrednich zaś związkowi. Zasadę tę zdołano jednak utrzymać tylko do wybuchu ostatniej wojny światowej, ponieważ wzrost wydatków państwowych, spowodowany deprecjacją pieniądza, kosztami wojennymi oraz rozbudową opieki socjalnej, zmusił związek do szukania nowych źródeł finansowych w postaci podatków bezpośrednich, takich jak danina majątkowa, ofiara wojenna, podatek wojskowy (obrony narodowej) i podatek od wzbogacenia wojennego. Wpływy z tych podatków obok wpływów z podatków pośrednich, z podatkiem od obrotów towarowych na czele, miały zrównoważyć budżet związkowy, czego nie udało się jednak osiągnąć. Podatki te zostały tymczasem zniesione z wyjątkiem podatku wojskowego, wokół którego toczy się obecnie ożywiona dyskusja.

Za utrzymaniem podatku wojskowego opowiadają się koła lewicowe i do lewicowych zbliżone uważając, że reforma finansowa, znosząca podatek wojskowy, będzie korzystną tylko dla sfer uprzywilejowanych i posiadających. Zwolennicy decentralizacji podatkowej (koła prawicowe i centrum) twierdzą znowu, że istnienie jakiegokolwiek związkowego podatku bezpośredniego przyczynia się do potęgowania tendencji centralistycznych związku kosztem kantonów. Z tych więc względów wypowiadają się stanowczo przeciw jakimkolwiek bezpośrednim podatkom związkowym. Praktycy i naukowcy oświadczają, że reforma finansowa znosząca podatek wojskowy jest możliwa do przeprowadzenia. Dlatego też

zwolennicy decentralizacji podatkowej nie chcą pójść na żaden kompromis z socjalistami i na żadne koncesje w postaci jakiegoś zastępczego związkowego podatku dochodowego. Wyrażają natomiast gotowość do porozumienia się z socjalistami w sprawie ukształtowania podatku obrotowego, redukcji subwencji i w wielu innych sprawach związkowej reformy finansowej, zwłaszcza w zakresie dalekowzrocznego problemu rozdziału kompetencji między związkiem a kantonami, jak i racjonalizacji techniki ściągania podatków. Tymczasem rada związkowa wypowiedziała się stanowczo za utrzymaniem podatku wojskowego w ogłoszonym niedawno komunikacie, przedstawiającym sytuację finansową związku oraz drogi i sposoby redukcji wydatków związkowych. Projekt ustawodawczy, sugerowany przez radę związkową, ma określić kompetencje związku w zakresie podatków bezpośrednich. W myśl koncepcji rządowej wpływy z bezpośredniego podatku związkowego przeznaczone byłyby tylko i jedynie na spłatę długów związkowych. Przejęcie zaś zwierzchnictwa podatkowego odnośnie do tego podatku przez związek musiałoby być utrwalone w konstytucji związkowej. Zagadnieniem reformy finansowej zajmą się z kolei rady narodowa i stanowa. W ostatnim etapie o przyjęciu lub odrzuceniu reformy zadecyduje referendum ludowe.

Na tle tej dyskusji aktualne staje się zagadnienie szwajcarskiego prawa skarbowego oraz roli i znaczenia rachunkowości w świetle tego prawa. Niestety, szczupłość miejsca nie pozwala na szczegółowe rozwinięcie tego tematu, wobec czego przedstawione zostaną tylko najbardziej charakterystyczne strony powyższego zagadnienia.

Decentralistyczna budowa szwajcarskiego tworu państwowego, przejawiająca się także i w obrębie kantonów w szerokiej autonomii gmin, nie mogła pozostać bez wpływu na treść i formę kantonalnego ustawodawstwa podatkowego. Nic więc dziwnego, że jest ono bardzo niejednolite i częstokroć przestarzałe. Jedynie ustawodawstwo podatkowe związkowe, istniejące obok ustawodawstwa kantonalnego, wykazuje bardziej nowoczesną i jednolitą treść i formę. Ujemne strony prawa skarbowego, wynikające z jego niejednolitości, odczuwa się w Szwajcarii nie od dziś — stąd wyraźna tendencja do jego ujednostajnienia przez dostosowanie ustawodawstwa kantonalnego do związkowego. Tendencja ta znajduje swój wyraz w najnowszych rewizjach przepisów podatkowych, wzorujących się w wielu kantonach (St. Gallen, Berno), chociaż nie we wszystkich (Graubünden), na ustawodawstwie związkowym. Poza tym niektóre kantony przekazują związkowi przeprowadzenie z natury rzeczy niezbyt popularnych zarządzeń podatkowych, zadowalając się udziałem w jego wpływach podatkowych. Fakt ten umożliwił, a co najmniej ułatwił konieczną, a politycznie trudną do przeprowadzenia rewizję częstokroć przestarzałego kantonalnego ustawodawstwa podatkowego.

Organizacja szwajcarskich urzędów podatkowych jest bardzo niejednolita z uwagi na różnorodny charakter poszczególnych podatków. Wymiarem podatkowym zajmuje się tzw. komisja podatkowa, w której skład wchodzą bardzo często zawodowi urzędnicy kantonalnej administracji skarbowej. Trudno jednak ogólnie powiedzieć, kto faktycznie ustala wysokość wymiaru podatkowego. W kantonie Zurych dokonuje tego komisarz podatkowy, wzgl. rewident księgowy. W innych kantonach większy wpływ w tym względzie zapewniły sobie urzędy kolegialne. Źródłem danych, miarodajnych przy ustalaniu podstaw wymiaru podatkowego, są wszędzie księgi handlowe — stąd ogromne ich znaczenie w szwajcarskim ustawodawstwie podatkowym. Księgi handlowe dostarczają bowiem najlepszych wiadomości, miarodajnych przy ustalaniu wysokości wymiaru podatkowego. Wprawdzie władze skarbowe nie są zobowiązane formalnie do uwzględniania przy wymiarze podatkowym ksiąg handlowych podatnika, mimo to jednak dane w nich zawarte uznawane są przez urzędy podatkowe i instancje odwoławcze, o ile polegają na prawdzie i są należycie udokumentowane. Księgi winien podatnik tak zorganizować, by na ich podstawie można było ustalić w sposób łatwy i pewny fakty, miarodajne przy stwierdzaniu wielkości i zakresu obowiązku podatkowego. (Art. 34 uchwały rady związkowej o podatku od obrotów towarowych).

Przyjmując księgi handlowe podatnika za wiarygodne źródło wszelkich danych, obrazujących wielkość osiągniętego przez niego dochodu i obrotu, szwajcarskie prawo skarbowe wymaga, by były one prowadzone prawidłowo pod względem formalnym i materialnym, przy czym wymóg prawidłowości formalnej interpretować należy według zasad zwyczajnych. Bardzo uciążliwe są w szwajcarskim postępowaniu podatkowym spory między podatnikami a urzędami podatkowymi, powstałe na tle wyników księgowości, odbiegających od przeciętnych wyników branżowych, zwłaszcza w tych wypadkach, gdy podatnikowi nie można udowodnić nieprawidłowości w prowadzeniu ksiąg. Trudności tych uniknąć można tylko przez odpowiednie rozbicie rachunków kosztów własnych, umożliwiające szczegółowe i przejrzyste zobrazowanie nakładów wpływających na wysokość wykazanego przez podatnika wyniku. Odnośnie do metod i technik księgowości nie wysuwa się żadnych zastrzeżeń. Uznaje się zarówno wszystkie oryginalne, jak i mieszane metody księgowości oraz wszystkie techniki, mimo iż bywa tu często naruszany przepis formalny, nakazujący przebijanie każdego zapisu z konta na dziennik. Możliwości dostosowania organizacji księgowości do specyficznych wymogów przedsiębiorstwa nie są więc niczym skrępowane. Sporne i nielubiane (i to nie tylko przez rewidentów skarbowych) są jedynie beztekstowe i krótkotekstowe techniki przebitki maszynowej. Prawidłowość takiej księgowości zachowana jest jedynie wtedy, gdy zapisy i odpowiadające im dowody są identycznie oznaczone

(najlepiej numerowane) i gdy do każdego zapisu da się bez trudności wyszukać odpowiedni dowód.

Bardzo ważnym i ciekawym w szwajcarskim prawie podatkowym jest przepis, na którego podstawie podatnik związany jest swoimi zapisami księgowymi. Zapisy te mogą być zmienione tylko i jedynie na zlecenie i za zgodą władz skarbowych i praktycznie tylko na ich korzyść.

Zagadnienie wyceny składników majątkowych i długów zostało inaczej uregulowane w kantonalnych przepisach podatkowych, a więc przepisach o podatkach majątkowych i dochodowych, a inaczej w przepisach podatkowych związkowych. W myśl przepisów o podatkach majątkowych, którym w całej Szwajcarii, z wyjątkiem kantonu Wallis, podlega wartość majątku czystego, wyceny dokonuje się według wartości efektywnej, przy czym zapasy magazynowe szacuje się zgodnie z przepisami prawa obligacyjnego, tj. według zasady minimalistycznej. Od w ten sposób ustalonej wartości dopuszcza się w niektórych kantonach pewne potrącenia. Odmienne postanowienia odnośnie do wyceny zawierały przepisy o podatku od wzbogacenia wojennego, zniesionym w roku 1946. Podatek ten został zastąpiony odpowiednimi dopłatami do podatku wojskowego.

Szczegółowe postanowienia dotyczące księgowania przychodów i nakładów zawierają kantonalne przepisy o podatkach dochodowych. Przepisy te obejmują m. in. postanowienia dotyczące amortyzacji składników majątkowych oraz tworzenia rezerw. Dochodem przedsiębiorstwa podlegającym opodatkowaniu jest suma przychodów brutto, pomniejszona o nakłady poniesione w celu osiągnięcia przychodów. Przyrosty wynikłe z wyceny przedmiotów majątkowych opodatkowuje się jako tzw. zyski kapitałowe wraz z ogólnym dochodem przedsiębiorstwa, przy czym straty kapitałowe powstałe z deprecjacji przedmiotów majątkowych dochód ten umniejszają. Szwajcarskie prawo skarbowe nie uznaje nie udokumentowanych nakładów, np. mank kasowych itp. Bardzo często przyjmuje się, że część kosztów podróży i reprezentacji zużyta została na cele prywatne (co najmniej koszty wyżywienia). Kupiec detalista musi opodatkować swoje prywatne podjęcia towarowe. Nie są potrącalne od przychodów koszty remontu willi prywatnej właściciela przedsiębiorstwa jak i wszystkie podatki bezpośrednie. Wolno natomiast potrącać wszystkie podatki pośrednie oraz wszystkie świadczenia dobrowolne na rzecz pracowników przedsiębiorstwa. Większość jednak kantonów wymaga, by sumy przeznaczone na cele socjalne wniesione zostały albo do spółdzielni, albo do fundacji. Amortyzować wolno jedynie składniki majątkowe nabyte odpłatnie. Przepis powyższy dotyczy w pierwszym rzędzie wszystkich wartości materialnych i prawnych. Odnośnie do inwestycji stosuje się tzw. system bazylejski lub zurychski, polegający na tym, że władze podatkowe ustalają pewną minimalną wartość podatkową, poniżej której nie wolno odpisywać. W Zurychu na przykład granica ta wynosi dla maszyn i urządzeń 20% od wartości nabycia, wzgl. wytworzenia, a dla budowli przemysłowych 25% ich wartości. Od podatnika zależy, w jakim czasie zechce wartość tę osiągnąć. Fiskus dopuszcza taki sposób postępowania, ponieważ wie, że zysk się przez to nie umniejszy, a jedynie pojawi w późniejszych latach. Rezerwy procesowe, renowacyjne itp. uznaje szwajcarskie prawo skarbowe tylko w tych wypadkach, jeżeli utworzone zostały na pokrycie kosztów, które w roku podatkowym rzeczywiście zaistniały. Nie wolno więc tworzyć rezerw na wydatki, które faktycznie jeszcze nie powstały, a o których się jedynie wie, że w przyszłości prawdopodobnie nastąpią.

Z podatków obrotowych, których Szwajcaria zna trzy, mianowicie podatek od obrotów towarowych, podatek luksusowy i podatek wyrównawczy, najważniejszym z punktu widzenia rachunkowości jest podatek od obrotów towarowych. Podatkowi temu podlegają wartości dostaw towarowych, uskutecznionych przez hurtownika na rzecz nie-hurtownika. Pojęcie hurtownika zdefiniowane jest w ustawie odmiennie od pojęcia ustalonego w nauce o obrocie gospodarczym. Hurtownikiem może być kupiec-handlowiec lub kupiec-przemysłowiec, o ile obroty tak pierwszego, jak i drugiego przewyższą kwotę 35.000 fr. szw. w okresie rocznym. Opodatkowanie następuje tylko raz, mianowicie przy dostawie towaru przez hurtownika. Podstawą opodatkowania jest wartość towaru sprzedanego, pomniejszona o koszty przewozu (o ile policzono je w fakturze), wartość zwróconego dostawcy opakowania, rabaty, bonifikaty, skonta i straty na dłużnikach. Towary zużyte na potrzeby własne opodatkowuje się do wysokości ceny kupna, towary zaś wyprodukowane wyłącznie na użytek własny podatnika do wartości zużytego materiału. Przepisy dotyczące obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych i uprawnień kontrolnych władz skarbowych idą tu o wiele dalej, aniżeli to ma miejsce w innych przepisach podatkowych. O postanowieniach, dotyczących organizacji księgowości, była już mowa poprzednio. Tutaj należało by jeszcze zwrócić uwagę na obowiązek udzielania informacji związkowym władzom podatkowym. Obowiązek ten ciąży zarówno na podatniku, jak i na jego dostawcach i odbiorcach. Jest to pewnego rodzaju nowość w szwajcarskim prawie skarbowym o zasadniczym znaczeniu w postępowaniu podatkowym. Niezastosowanie się do powyższego wymogu może pociągnąć za sobą przykre następstwa, przewidziane w prawie karnym skarbowym.

Wracając do reformy finansowej stwierdzić należy, że zainteresowanie nią jest olbrzymie i zrozumiałe. Różnorodność bowiem podatków i przepisów podatkowych przy różnych zwierzchnictwach podatkowych nie uprzyjemnia życia płatnikowi szwajcarskiemu. Nic więc dziwnego, że nadzieje związane z reformą są duże. Ale czy zdoła ona uwolnić płatnika podatkowego od całego nieproduktywnego kramu formularzowego i innych coraz to uciążliwszych biurokratycznych niedogodności, wydaje się być co najmniej wątpliwe.

Czasem grosz oddziela dobro od zła, śledź więc rachunek kosztów przedsiębiorstwa, analizuj go, wzywaj do oszczędzania i ścinania przerostów.
Kraj odbudowujący się musi walczyć z marnotrawstwem i oszczędzać!

Księgowy pamięta o tym przede wszystkim!

TO I OWO Z KRAJU I ZAGRANICY

Z KRAJU

1. Dekret o ustalaniu cen na niektóre artykuły w przemyśle prywatnym i spółdzielczym.

W Dzienniku Ustaw Nr 23 (poz. 157) został ogłoszony dekret z 21. 4. br. o ustalaniu cen na niektóre artykuły w przemyśle prywatnym i spółdzielczym. Dekret ten mówi m. in.:

„Przepisy niniejszego dekretu stosuje się do przedsiębiorstw przemysłowych i rzemieślniczych o charakterze wytwórczym lub przetwórczym, stanowiących własność osób fizycznych lub prawnych prawa prywatnego (art. 1 ust. 1).

Spod działania przepisów niniejszego rekretu wyłącza się jedynie przedsiębiorstwa wymienione w art. 1 pkt. a), b) i d) dekretu z dnia 24 września 1947 r. o ustalaniu cen w przedsiębiorstwach prowadzonych przez Państwo lub samorząd (Dz. U. R. P. Nr 61, poz. 337) oraz w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 17 października 1947 r. w sprawie normowania wynagrodzeń za usługi oraz za wartość pracy i wydatków przy umowie o dzieło i przy wytwarzaniu lub przetwarzaniu artykułów pierwszej potrzeby (Dz. U. R. P. Nr 67, poz. 418).

Minister Przemysłu i Handlu w porozumieniu z zainteresowanymi ministrami ustali wykazy:

I. — artykułów:
  1. — powszechnego użytku,
  2. — wytwarzanych z surowców objętych reglamentacją państwową w zakresie rozdzielnictwa,
  3. — pomocniczych dla przemysłu państwowego oraz

II. — ceny tych artykułów bądź dopuszczalną przy obliczaniu tych cen wysokość zysku brutto, które mogą być pobierane w przedsiębiorstwach, wymienionych w art. 1 ust. 1 (art. 2).

Ceny lub dopuszczalne wysokości zysku brutto na poszczególne artykuły lub ich grupy ustala Minister Przemysłu i Handlu po wysłuchaniu opinii organizacji spółdzielczych, samorządu gospodarczego, zrzeszeń branżowych kupiectwa prywatnego oraz organizacji branżowych przemysłu państwowego.

Kto żąda lub pobiera ceny wyższe niż przewidziane w art. 2 lub dopuszcza się takich nieuczciwych czynności lub zaniechań, które mogłyby wywołać zwyżkę cen, a w szczególności, kto bierze udział w handlu łańcuszkowym albo kto dla osiągnięcia nadmiernego zysku skupuje, gromadzi lub ukrywa artykuły, objęte wykazami przewidzianymi w art. 2, podlega karze więzienia do lat 5 i grzywny do 5.000.000 zł lub jednej z tych kar.

Tej samej karze podlega, kto prowadząc przedsiębiorstwo określone w art. 1 ust. 1 lub sprawując nad nim nadzór dopuszcza do popełnienia przestępstw określonych w ust. 1 niniejszego artykułu.

Jeżeli sprawca działa nieumyślnie, podlega karze aresztu do jednego roku i grzywny do 500.000 zł lub jednej z tych kar.

Przepisy art. 16—18 ustawy z dnia 2 czerwca 1947 r. o zwalczaniu drożyzny i nadmiernych zysków w obrocie handlowym (Dz. U. R. P. Nr 43, poz. 218) stosuje się odpowiednio."

2. Rejestracja dokumentów na okaziciela do 31 marca 1949 r.

W Dzienniku Ustaw R. P. ukazała się nowela do dekretu o rejestracji i umarzaniu niektórych dokumentów na okaziciela, emitowanych przed 1 września 1939 r. Rejestracji podlegają; papiery wartościowe na okaziciela, jak: akcje spółek akcyjnych łącznie z akcjami okazicielskimi Banku Polskiego, listy zastawne, książeczki wkładkowe wystawione na okaziciela itp.

Zgodnie ze znowelizowanym dekretem rejestrację w kraju przeprowadzają zakłady centralne bądź oddziały tych instytucji, które emitowały dokumenty na okaziciela, objęte rejestracją. Instytucje te (wystawcy) obowiązane są do 31 maja 1948 r. złożyć Bankowi Gospodarstwa Krajowego jako instytucji sprawującej z ramienia ministra Skarbu nadzór nad rejestracją wykaz swoich placówek rejestracyjnych z podaniem ich adresów. Osoby uprawnione do działania w imieniu wystawcy, które nie dopełniły obowiązku takiego zgłoszenia, podlegają karze grzywny do 300 tysięcy zł.

Bank Gospodarstwa Krajowego ogłosi do 30 czerwca 1948 r. w Monitorze Polskim wykaz placówek rejestracyjnych, zgłoszonych przez wystawców ze wskazaniem ich adresów.

Rejestracje dokumentów emitowanych przez wystawców, których placówki rejestracyjne nie zostały umieszczone w wykazie, przeprowadzi na żądanie posiadacza dokumentu izba przemysłowo-handlowa. Rejestracją dokumentów, znajdujących się za granicą, zajmują się polskie urzędy konsularne.

Rejestracja trwać będzie do 31 marca 1949 r. Dokumenty podlegające rejestracji nie ostemplowane przed upływem terminu rejestracji tracą moc prawną.

Podstawę rejestracji stanowią: oryginały dokumentów na okaziciela i ich duplikaty, następnie prawomocne postanowienia sądów polskich o umorzeniu dokumentów na okaziciela oraz zaświadczenia instytucji kredytowych, związków samorządu terytorialnego i gospodarczego, Zakładów Ubezpieczeń Społecznych, PZUW oraz urzędów i wszelkiego rodzaju osób prawnych prawa publicznego — stwierdzające utratę w okresie od 1 września 1939 r. do 17 grudnia 1945 r. odnośnych dokumentów na okaziciela.

Rejestracji nie podlegają dokumenty na okaziciela: emitowane przez Państwo lub za granicą, kupony, banknoty i inne dokumenty płatne za okazaniem, jak również dokumenty z zastrzeżeniem nieumarzalności. Nowela normuje również postępowanie umorzeniowe w odniesieniu do utraconych dokumentów na okaziciela, emitowanych przed 1 września 1939 r., o ile utrata takich dokumentów nastąpiła w okresie od 1 września 1939 r. do 17 grudnia 1945 r.

Zgłoszenie utraconego dokumentu w przypadkach, gdy nie można podać istotnych znamion tego dokumentu,

może być dokonane w siedzibie zakładu centralnego wystawcy utraconego dokumentu lub we właściwej izbie przemysłowo-handlowej.

3. Instytuty badawcze polskiego przemysłu.

(PAP) Ostatnio zakończone zostały prace nad organizacją instytutów naukowo-badawczych przemysłu, przy czym opracowano statuty. Utworzono 8 instytutów głównych, których zadaniem jest ścisła współpraca z przemysłem. Instytuty będą koordynować prace wszelkich placówek naukowo-technicznych, które prowadzą badania dotyczące przemysłu.

Powołane do życia przez różne władze, w różnych okresach i okolicznościach, instytuty przemysłowe otrzymały jednolite statuty i organizacje. Poddane one będą obecnie zwierzchnictwu Min. Przemysłu i Handlu. Scalenie mniejszych instytutów i pokrewnych działów techniki w większe jednostki — instytuty główne — umożliwi lepsze wykorzystanie dotychczas istniejących urządzeń i osiągnięcie poważnych oszczędności. Będą tym samym ujednolicone prace nad realizacją rozwoju technicznego w poszczególnych gałęziach przemysłu.

Utworzone zostają następujące instytuty główne: **Instytut Główny Metalurgii**, w którego skład wejdą: instytut hutniczy badawczy oraz instytut badawczy odlewnictwa, **Instytut Główny Mechaniki**, obejmujący instytuty specjalne: metaloznawstwa i obróbki, techniki cieplnej i chłodnictwa, konstrukcji mechanicznej, motoryzacji, mechaniki precyzyjnej i spawalnictwa.

W skład **Instytutu Głównego Węgla i Paliw Naturalnych** wejdą: instytut węglowy i instytut naftowy.

Instytut Główny Chemii Przemysłowej obejmie trzy placówki: instytut chemiczny, cukrownictwa oraz przemysłu spożywczego. Prócz tego, jako instytuty główne powstaną: **Instytut Włókiennictwa, Instytut Elektrotechniki, Instytut Lotnictwa** oraz **Instytut Pracy.**

Instytut Pracy będzie posiadał specjalny charakter: zadaniem jego będzie wykorzystywanie najnowszych zdobyczy w dziedzinie fizjologii i psychologii pracy, zwalczanie chorób zawodowych, organizacja bezpieczeństwa i higieny pracy oraz opracowanie właściwych form współzawodnictwa. Opracowywane będą również zagadnienia dotyczące samej pracy w jej różnorodnych formach przemysłowych.

Zadaniem zespołu instytutów naukowo-badawczych przemysłu jest przede wszystkim prowadzenie prac naukowych do stworzenia podstaw teoretycznych i praktycznych dla nowych działów wytwórczości i organizacji przemysłowej oraz opracowanie nowych i udoskonalania dawnych już w tych dziedzinach stosowanych metod.

Przed wprowadzeniem nowych metod produkcji, nowych materiałów wytwórczych czy też nowej organizacji, badania z tym związane muszą być uprzednio wykonane przez instytuty naukowo-badawcze w skali laboratoryjnej, a następnie sprawdzone w próbnej produkcji już w warsztacie pracy.

Jako organa rzeczoznawcze instytuty będą miały ponadto za zadanie stwierdzanie, czy wyroby przemysłowe wykonywane są zgodnie z normami technicznymi i przepisami Polskiego Komitetu Normalizacyjnego. Zadaniem instytutów będzie również doraźna i stała kontrola nad jakością produkcji przemysłowej. Ułatwi to stały wgląd placówek badawczych w bieżące prace przemysłu i tym sposobem współpraca instytutów z przemysłem — naczelny postulat nowej organizacji — będzie miała charakter ciągły. Naukowcy zgrupowani w instytutach mogą tym samym podnosić nasz przemysł na coraz wyższy poziom techniczny i współpracować w realizacji państwowego planu technicznego — podstawy Planu Gospodarczego.

Instytuty pomyślane są ponadto jako środki gromadzenia i rozdziału materiałów naukowych, zawartych w zagranicznej literaturze i prasie technicznej. Przewidziane jest publikowanie przez instytuty przeglądów bibliograficznych, omawiających artykuły i książki techniczne. Ważniejsze prace zagraniczne będą przyswajane polskiej literaturze technicznej w formie przekładów i streszczeń.

Na czele każdego z instytutów głównych stoi dyrekcja oraz rada naukowa, złożona przynajmniej z 8 członków.

Poza instytutami naukowo-badawczymi istnieją przy wyższych uczelniach technicznych zakłady, których celem głównym jest nauczanie, jednak prace dyplomowe i doktorskie oraz prace badawcze personelu naukowego tych placówek będą wynikać z planu prac aktualnie niezbędnych dla przemysłu. Również laboratoria przy centralnych zarządach przemysłu oraz przy zjednoczeniach przemysłowych i zakładach wytwórczych objęte będą wspólnym planem prac badawczych. Wszystkie placówki badawcze pozainstytutowe wykonywać będą w ten sposób pewne wycinki planu, zasilane przez instytuty w odpowiednie środki.

4. Czynnik społeczny w aparacie podatkowym.

Dekretem z dnia 21 kwietnia br. udział czynnika społecznego w aparacie skarbowym został przedłużony do końca 1949 r., przy czym przewiduje się jeszcze lepszy dobór jednostek powołanych przez społeczeństwo do współpracy z czynnikami urzędowymi.

5. Dekret o zmianie ustawy o obywatelskich komisjach podatkowych i lustratorach społecznych

z dnia 21. 4. 1948 został ogłoszony w Dzienniku Ustaw Nr 23, poz. 156. Do dekretu tego powrócimy.

6. Szkolenie aparatu skarbowego.

„Głos Skarbowca" w numerze 4 z roku bieżącego pisze następująco na temat szkolenia aparatu skarbowego:

„Akcja szkolenia zawodowego przeprowadzona w 1947 r. choć dała poważne rezultaty, nie objęła jednak wszystkich pracowników potrzebujących przeszkolenia — ze względów technicznych, budżetowych, a przede wszystkim za względu na niemożność oderwania od pilnych i ważnych spraw bieżących personelu i władz I instancji.

Potrzeba dalszego szkolenia jest konieczna i konsekwentnie dalej jest kontynuowana w roku bieżącym przez Ministerstwo Skarbu.

W marcu br. Ministerstwo Skarbu zarządziło zorganizowanie do końca 1948 r. — 18 kursów szkoleniowych dla urzędników wymiarowych w okręgach wszystkich izb skarbowych, przy czym izby skarbowe w Białymstoku, Olsztynie i Warszawie mają zorganizować po dwa tego rodzaju kursy szkoleniowe.

Okres trwania kursów powiększono do ośmiu tygodni ze względu na rozszerzony nieco program w stosunku do programu tych samych kursów z 1947 r. Program kursów bowiem obejmuje poza przedmiotami przewidzianymi programem z 1947 r. wykłady księgowości z ilością 25 godzin; wykłady z zakresu ustawodawstwa podatkowego powiększono do 14 godzin wy-

kładowych. Jednocześnie do programu kursów zawodowych zostały włączone przedmioty przeszkolenia związkowego w ilości 8 godzin wykładowych.

Zasadniczym celem tych kursów jest — jak wskazuje w programie ilość 140 godzin ćwiczeń praktycznych — poznanie przez uczestników kursu zasad i metod kontroli ksiąg, połączone z oględzinami przedsiębiorstw, oraz zdobycie umiejętności opracowania podstawy opodatkowania.

Na kursach tych zarezerwowano po dwa miejsca na każdym kursie dla urzędników ochrony skarbowej, których przeszkolenie w zakresie kontroli przedsiębiorstw jest bardzo ważne."

Z ZAGRANICY:

Francja:

7. Waloryzacja bilansów.

Problem waloryzacji bilansów interesuje już od dłuższego czasu także i życie gospodarcze Francji.

Zdrowej koncepcji rachunkowej sprzeciwia się zapisywanie i dodawanie na tym samym koncie franków z lat: 1914, 1939 (zdewaluowanych po raz pierwszy) i franków z roku 1946 (zdewaluowanych po raz drugi) — nie mówiąc już o powolnej, lecz stałej dewaluacji od roku 1919, objawiającej się w stałej zwyżce cen na rynku wewnętrznym.

Prowadzenie np. konta „Maszyny i urządzenia przemysłowe", wyrażającego mieszaninę franków o różnych wartościach, po prostu dodawanych w różnych okresach czasu zależnie od nabycia, nie jest mniej absurdalne jak dodawanie w tym samym bilansie franków francuskich, belgijskich i szwajcarskich.

Dalej amortyzacja winna odzwierciedlać nakłady rzeczywiście poniesione i tworzyć składnik ceny kosztów własnych, pod groźbą pozbawienia przedsiębiorstwa w razie inflacji samej substancji. Dla uniknięcia tego winny przedsiębiorstwa obliczać amortyzację na podstawie ceny odkupu danego składnika, a nie ceny kosztów własnych nabycia. W praktyce prowadzi to do przewalutowania stanu czynnego bilansu, tzn. podniesienia do poziomu wartości dzisiejszej.

Sprawa ta nie uszła uwagi administracji skarbowej we Francji, ale w interesie skarbu państwa odrzucono zrazu stanowczo tezę kalkulacji umorzenia według wartości odkupu.

Natomiast już w roku 1929 pozwolono wyjątkowo na przeszacowanie nieruchomości, wymagając umieszczenia osiągniętej nadwyżki na specjalnym koncie w pasywach.

Rozporządzenie z 15. 8. 1945 znosi regulacje dawne i daje przedsiębiorstwom podlegającym podatkowi od zysku przemysłowego możność przewalutowania aktywów i niektórych pasywów w bilansie zamknięcia przed 1. 1. 1946 r., ale pod ściśle określonymi warunkami, zawartymi w tym rozporządzeniu jak i w następnych, uzupełniających dekretach z 5. i 28. 2. 1946.

Fiskus występuje tu z koncepcją szeroką. Przedsiębiorstwa przemysłowe i handlowe są oficjalnie zachę-

cane do przewalutowania w tym celu, aby bilanse były zgodne z obecnym poziomem cen. Równocześnie zapewnia, że pozorne zyski stąd powstałe będą zwolnione od podatku.

Rozpiętość przewalutowania nie była zostawiona dowolnej decyzji. To samo rozporządzenie określa ściśle, które składniki aktywów i pasywów można przewalutować, maksymalne granice przewalutowania, zasady księgowania nadwyżek z przewalutowania, ich użycie oraz daje dyspozycje odnoszące się do przyszłych amortyzacji.

Problem przewalutowania bilansów jest zwykle rozwiązywany przez:

1. przeszacowanie,
2. podtrzymanie dawnej wartości księgowej z równoczesnym zastosowaniem współczynników deprecjacji walutowej.

Obydwie metody mają swoje ujemne strony.

Pierwsza jest z konieczności relatywna, bo odwołuje się do wartości subiektywnej i nie sprecyzowanej, opierając się albo na wartości wytwórczej, albo na wartości nabywczej. Ponadto jest oparta na temperamencie i ocenie szacującego, a nawet na wywieranych na niego presjach.

Druga metoda ryzykuje zdradę rzeczywistości ekonomicznych, ponieważ wartość składników majątkowych nie ulega koniecznie takim samym zmianom jak deprecjacja waluty.

Ustawodawca francuski wybrał metodę drugą i określił współczynniki następujące:

Składniki z 1914 r. i starsze należy pomnożyć przez 30
Składniki z 1918 r. i starsze należy pomnożyć przez 9
Składniki z 1930 r. i starsze należy pomnożyć przez 5,5
Składniki z 1940 r. i starsze należy pomnożyć przez 3,6
Składniki z 1945 r. i starsze należy pomnożyć przez 1

Jasną jest rzeczą, że zastosowanie tych współczynników może zmienić bilans zasadniczo.

W rozporządzeniu z 15. 8. 1945 r. przewalutowanie miało charakter fakultatywny, a podane współczynniki były maksymalne. Natomiast można było przeprowadzać przewalutowanie częściowe, tzn. stosować współczynniki niższe.

W niektórych przedsiębiorstwach zostały zastosowane współczynniki maksymalne, w innych niższe, a w niektórych w ogóle przewalutowania nie przeprowadzono.

W tych warunkach trudno przeprowadzać analizę sytuacji przedsiębiorstw na podstawie tychże bilansów nie mając konkretnych danych o wartości nieruchomości i narzędzi pracy. I to jest ujemna strona tej „swobody" pozostawionej przez ustawodawcę.

Stąd dekrety z dnia 23. 12. 46 i 29. 3. 47 nakazujące przewalutowanie uzupełniające tym wszystkim, którzy skorzystali z niego tylko częściowo lub zastosowali mniejsze współczynniki.

Należy zaznaczyć, że kwoty z przewalutowania umieszcza się w pasywach na specjalnym koncie „Rezerwy z przewalutowania". O ile sumy te znajdują się w tej formie, są wolne od wszelkich obciążeń podatkowych. Natomiast rozdzielenie tych sum udziałowcom czy akcjonariuszom we formie dywidendy pociąga za sobą ich opodatkowanie.

Kwoty z konta wyżej wspomnianego mogą zostać przeniesione na konto „Kapitału". Podwyższenie kapitału jest obciążone podatkiem 16%. Mogą one przejść przez „Koszty ogólne", obniżając w tym wypadku zysk przedsiębiorstwa i w ostatecznym wypadku obciążając przedsiębiorstwo tylko ca 12 zamiast 16%. Operacja taka przedstawia dla przedsiębiorstw pewne korzyści. Stąd też większość przedsiębiorstw po pewnych wahaniach zastosowała ten ostatni sposób.

Korzyścią zasadniczą dla przedsiębiorstw przemysłowych i handlowych, przemawiającą za przewalutowaniem, jest powiększenie rocznych amortyzacji, które mogą odtąd opierać się na wartościach nowych.

Jeżeli przewalutowanie to miało torować drogę do jasności i prawdziwości bilansu — to celu swego nie osiągnęło. Bilanse i po przewalutowaniu mogą być niejasne i nierealne. Aby to osiągnąć, powinno się dokonywać przewalutowania na końcu każdego okresu obliczeniowego, w którym dokonały się zmiany walutowe. Perspektywa takich bilansów „ruchomych" jest jeszcze bardzo odległa.

Życie gospodarcze Francji, szczególnie przemysł i handel, jest w trudnej sytuacji wobec silnej deprecjacji waluty i rygoru fiskalnego, który nie pozwala na dostateczne umarzanie, umożliwiające unowocześnienie środków technicznych. (S. W.)

Belgia

8. Inne ujęcie waloryzacji bilansowej.

Ustawa z 20. 8. 1947 umożliwia w Belgii przewalutowanie aktywów bilansowych. Art. 3 tej ustawy mówi: „Narzędzia przemysłowe, handlowe i rolnicze, tak samo jak przynależne budynki przemysłowe, nabyte lub wykończone przed datą zamknięcia ostatniego bilansu rocznego, starszego od bilansu z dnia 31. 12. 1940 r., będą mogły być przewalutowane na podstawie cen normalnych z 31. 8. 1939 r., przyjmując współczynnik nie przekraczający 2,5. Ustawa obejmuje tylko czas do 1940 r., ponieważ chce wykluczyć zyski wojenne, tzn. zyski tych przedsiębiorstw, które pracowały dla okupanta. Inne nie miały w tym czasie możności inwestycji.

Jak się dokonuje w Belgii przewalutowania?

Bazą jest 31. 8. 1939 r. Oblicza się cenę przedmiotu w stanie nowym, obniża się ją zależnie od stopnia zużycia, a pozostałość mnoży przez współczynnik nie przekraczający 2,5.

Inwentarz przewalutowanych składników powinien być sporządzony najmniej w dwóch egzemplarzach, podpisany przez wydelegowaną komisję i odpowiedzialnego dyrektora. Jeden z tych egzemplarzy wręcza się kontrolerom podatkowym.

Widzimy stąd, że tak we Francji, jak w Belgii sprawa przewalutowania została rozwiązana szablonowo, a więc — połowicznie. (S. W.)

Szwecja

9. Podatek od benzyny w Szwecji.

W Szwecji został wprowadzony specjalny podatek od benzyny w wysokości 27 öre od litra. Podwyższona w ten sposób cena benzyny wynosi obecnie 70 öre za 1 litr. Podatek ten wpłynie prawdopodobnie na zmniejszenie spożycia krajowego benzyny, a tym samym na zmniejszenie jej importu. (z „Nafty")

Informujemy i wyjaśniamy!

P. Nikodem Sułkowski (Bydgoszcz)

Odbiór 2 listów z podziękowaniem potwierdzamy. Uwagi w nich zawarte są ciekawe.

P. Tadeusz Kowal (Jelenia Góra)

Na poszczególne punkty listu Pana odpowiadamy:

ad 1) Klasa 5 nie może posiadać kont w układzie, odpowiadającym rachunkowi wyników, bo w rachunku wyników muszą być wymienione wszystkie koszty i straty, także neutralne (z klasy 2), a nie tylko koszty z klasy 4. Klasa 5 może racjonalnie zawierać tylko konta administracji i koszty, które te konta mają wykazać.

ad 2) Klasa 6 może zawierać tylko **konta fabrykacji** poszczególnych działów fabrykacji oraz konto ogólnych kosztów fabrykacji, wspólne dla wszystkich działów. To przewidują dla tej klasy także objaśnienia do jednolitego planu kont (str. 38 urzędowego wydania).

ad 3) Klasa 7 jest zbyteczna wobec istnienia klasy 6, z treścią wyżej podaną. Poszczególne etapy (fazy) fabrykacji otrzymają swe konta w klasie 6, która obejmie wszystkie konta fabrykacji.

ad 4) Podział kosztów jest wykazany w tabeli kalkulacyjnej (arkusz rozdzielczy); tworzenie dla niego szczegółowych kont w księdze głównej jest biurokratycznym przelewaniem z pustego w próżne, zwłaszcza że nie zastąpi tabeli kalkulacyjnej, której sporządzanie jest obowiązkowe. Do rachunku wyników nie mogą wejść prawidłowo wszystkie koszty. Największa ich część, tj. koszty fabrykacji, wejdzie w postaci fabrykatów do bilansu, a więc ominie rachunek wyników.

P. Seweryn Cegłarek (Ostrów Wlkp.)

Odpowiedzią na list Pana jest artykuł mgra Szarskiego, zamieszczony w niniejszym numerze. Odnośnie do pytania drugiego odsyłamy do artykułu dra S. Bolanda w numerze kwietniowym naszego pisma.

P. A. Motawa (Kraków)

Jeśli zna Pan tylko łączną wartość całego majątku stałego, a pragnie Pan założyć książkę (kartotekę) ewidencji szczegółowej tego majątku, wówczas przy wyprowadzaniu wartości jednostkowych jego elementów trzeba posłużyć się szacunkiem. Decydować winna wartość użytkowa tych elementów. Suma wartości szacunkowych da pewną różnicę w stosunku do łącznej wartości książkowej majątku stałego. Należy różnicę tę wyrazić procentowo do łącznej wartości książkowej i w tym samym stosunku zmniejszyć, wzgl. zwiększyć poszczególne wartości jednostkowe. Należy przy tym dążyć do sum okrągłych (podzielnych przez 10), wyprowadzając sumę szczytową przez konto odpisów inwestycyjnych, nawet gdyby organa rewizyjne skarbu miały sumę tę ewentualnie doliczyć do podstaw opodatkowania.

P. M. Mucha (Niwiska, pow. Kolbuszowa)

Prosimy zwrócić się wprost do Instytutu Administracji Przemysłowej w Gliwicach.

P. R. Matuszewski (Gdańsk)

Prosimy o podanie dokładnego adresu, gdyż list i nagroda książkowa wróciły.

Firma „F. Śpiewakowski i E. Włodarski" (Bydgoszcz)

Pytanie jest niezrozumiałe. Prosimy o ściślejszą i obszerniejszą precyzję.

„Metalotechnika" (Kraków)

Uwagi dotyczące sprawozdawczości — słuszne. Mamy nadzieję, iż specjalna komisja, powołana niedawno przy Ministerstwie Przemysłu i Handlu, zagadnienie to pchnie na właściwe tory. Postaramy się umieścić na ten temat artykuł, zawierający koncepcje i postulaty.

P. W. M. (Polanica-Zdrój)

Stanowisko urzędu skarbowego, zwłaszcza w odniesieniu do przedsiębiorstwa sezonowego, jest oczywiście rachunkowo niesłuszne, ale powszechnie praktykowane. Postaramy się zagadnienie poruszyć na naszych łamach i sprowokować odpowiedni okólnik Ministerstwa Skarbu. W sprawie wydawnictw, które Pana interesują, należy zwrócić się do jakiejkolwiek większej księgarni, wzgl. nakładców, których prawie zawsze w „Okruchach" podajemy.

P. F. Grudziński (Bydgoszcz)

Nowoczesna technika rachunkowości wymaga posługiwania się skrótami, by przyspieszyć tok kontowań i zwiększyć wydajność pracy księgowego, lecz organa skarbowe widzą to niechętnie. Trzeba jeszcze trochę czasu, by dla skrótów tekstowych w kontowaniach wywalczyć prawo obywatelstwa.

P. C. Jaśkiewicz (Rzeszów)

Przepraszamy za opóźnienie odpowiedzi i donosimy, iż jedynie rozwiązanie drugie jest właściwe.

P. Ryszard Masłowski (Zielona Góra).

1. **Kontowanie kosztów utrzymania straży przemysłowej, stołówki i ambulatorium** na „ogólne koszty administracji fabrycznej" czy na „ogólne koszty wytwarzania wydziałowe".

Jeżeli straż przemysłowa pilnuje tylko budynków i urządzeń fabrykacyjnych (należą tu także magazyny materiałów), to koszty jej utrzymania należą do ogólnych kosztów fabrykacji. Jeżeli zaś pilnuje także budynków i urządzeń administracyjnych, to należy podzielić jej koszty na część fabrykacyjną i administracyjną. Ponieważ obowiązkowe jest także prowadzenie konta ogólnych kosztów sprzedaży, a do tych kosztów należy także pilnowanie magazynów wyrobów i towarów handlowych, przeto część kosztów straży musi obciążyć konto ogólnych kosztów sprzedaży (administracji zbytu). Za podstawę podziału najstosowniej przyjąć przybliżoną wartość pilnowanych budynków, urządzeń i zapasów magazynowych.

Podobnie będzie z kosztami utrzymania stołówki i ambulatorium, bo z nich korzystają pracownicy i robotnicy czynni w oddziałach fabrykacyjnych, administracyjnych i w oddziałach sprzedaży. Najodpowiedniejszą podstawą podziału będzie tym razem liczba osób korzystających, a należących do jednej, drugiej i trzeciej grupy.

2. **Amortyzacja inwentarza żywego.** Wśród inwentarza żywego należy rozróżniać sztuki robocze, służące jako siła pociągowa, i sztuki hodowlane, przeznaczone na inne cele a ostatecznie na sprzedaż. Otóż usprawiedliwiona rzeczowo byłaby tylko amortyzacja inwentarza roboczego, bo tylko ten ulega zużyciu mniej lub więcej powolnemu wskutek wykonywanej pracy i postępującej starości. Ale trudność dokładnej ewidencji sztuk jednej i drugiej kategorii, zwłaszcza przy większej ich liczbie w gospodarstwach rolnych, oraz przechodzenie poszczególnych sztuk z kategorii roboczej do hodowlanej przez to, że sztuki robocze przeznacza się na opas i sprzedaż albo że sztuki hodowlane zamienia się na robocze — sprawia, że systematyczna i prawidłowa (sukcesywna) amortyzacja jest utrudniona i nie bywa praktykowana. Ustawodawstwo podatkowe nie przewiduje wcale amortyzacji inwentarza żywego nawet w przedsiębiorstwach, które posiadają tylko sztuki robocze. Ewidencja kontowa inwentarza żywego odbywa się w ten sposób, że jego konto obciąża się cenami zakupna sztuk nabytych, a uznaje cenami sprzedaży sztuk pozbytych oraz wartością sztuk pozostałych według cen nabycia z uwzględnieniem przybliżonego ubytku wartości, ale bez doliczenia ewentualnego przyrostu wartości według cen rynkowych. Inwentarz roboczy bywa więc traktowany na równi z przedmiotami obrotowymi, chociaż ma charakter inwestycyjny ze względu na przeznaczenie do stałego używania w przedsiębiorstwie.

3. **Księgowanie butelek** w wytwórni win, wódek itp. w grupie 39 (materiały do opakowania) czy w grupie 32 (materiały techniczne, ruchu i inne)?

Według instrukcji (str. 36 urzędowego wydania J. P. K.) w przemysłach, w których stosowane jest opakowanie wyrobów stanowiące nieuniknioną, niemal integralną ich część składową (kosmetyki, wyroby farmaceutyczne, konserwy itp.), materiały do opakowania i gotowe opakowania powinny się mieścić w grupach 30—31, a tylko opakowania zewnętrzne, wysyłkowe jak skrzynie, papier pakowy, worki, sznury itp., w grupie 39. Nie ulega wątpliwości, że butelki w wytwórni wódek czy win stanowią taki sam rodzaj opakowania jak puszki konserwowe, flaszeczki i słoiki kosmetyczne i farmaceutyczne, że więc należą do grupy 30.

4. Czy w **metodzie przebitkowej** pozycje bilansu otwarcia powinny być przebijane na karcie dziennikowej jak pozycje bieżące, czy też wystarczy wpisanie ich na samych kartach kontowych bez przebitki w dzienniku?

Odpowiedź daje prof. Lulek, „Zasady rachunkowości kupieckiej“, część III, str. 34. Przebitek pozycyj bilansu otwarcia na karcie dziennikowej nie można opuścić dlatego, że należą one do sum obrotowych nowego roku rachunkowego.

5. Czy **koszty warsztatu reparacyjnego mogą być zaliczone do administracji?**

Warsztat reparacyjny jest oddziałem technicznym, który pracuje z reguły dla oddziałów fabrykacyjnych lub innych oddziałów technicznych, a raczej wyjątkowo dla potrzeb administracji. Jego koszty muszą więc być rozłożone na oddziały, dla których był czynny. Podstawą podziału będzie wartość pieniężna wykonanych napraw.

6. **Robocizna przy załadowaniu wyrobów gotowych** na rachunek odbiorcy należy do specjalnych kosztów sprzedaży (495). Ale skoro dolicza się je odbiorcy w fakturze, to należą zarazem do ceny sprzedaży. Powinny tedy być kontowane razem z nią w klasie 9, choć niekoniecznie w grupie 98. Specjalne koszty sprzedaży przejdą z konta 495 na konto sprzedaży 90 lub 98, uznane ich sumą w ciężar konta odbiorcy przez doliczenie ich do faktury.

7. **Kontowanie węgla odstąpionego pracownikom.** Odstąpienie węgla pracownikom przedsiębiorstwa jest sprzedażą, powinno więc być kontowane na 98, które to konto będzie następnie obciążone ceną kosztów odstąpionej partii węgla na dobro konta 32.

8. **Wydatki pokryte za dawniejsze lata** nie mogą obciążać produkcji ani administracji roku bieżącego; muszą więc być kontowane jako neutralne (poza-kalkulacyjne) w klasie 2.

„13“ (Cieszyn)

1. **Produkcja lodu** na potrzeby własnych sklepów, częściowo na sprzedaż obcym odbiorcom.

Część lodu sprzedawana obcym odbiorcom należy do obrotu, podlegającego podatkowi obrotowemu jak inne sprzedaże produktów. Część zużywana na własne potrzeby stanowi obrót wewnętrzny, ale podlegający podatkowi obrotowemu. **Kontowanie produkcji i sprzedaży** wymaga osobnego konta fabrykacji lodu, nadto konta zapasowego lodu, wreszcie konta sprzedaży lodu, które wykaże wynik sprzedaży (zysk lub stratę). Dla przedsiębiorstwa stanowi lód osobny artykuł fabrykacji obok innych (głównych artykułów).

Konto fabrykacji lodu

materiały	....	na konto (zapasowe) lodu (ceny kosztów) . .	....
robocizna	....		
ogólne koszty fabrykacji	....		
	100.000,—		100.000,—

Konto (zapasowe) lodu

1. zapas początkowy	25.000,—	3. na konto sprzedaży lodu	72.000,—
2. z konta fabrykacji lodu	100.000,—	4. na konto sklepów	41.000,—
		5. zapas końcowy	12.000,—
	125.000,—		125.000,—

Konto sprzedaży lodu

1. z konta (zapasowego) lodu . . .	72.000,—	2. na konto odbiorców	83.000,—
3. zysk	11.000,—		
	83.000,—		83.000,—

Na koncie fabrykacji i na koncie zapasowym są zaliczone tylko ceny kosztów; na koncie sprzedaży są po stronie „Winien“ ceny kosztów, po stronie „Ma“ ceny sprzedaży wyższe od ceny kosztów, stąd zysk 11.000,— na części lodu sprzedanej obcym odbiorcom. Oddawanie lodu do sklepów własnych nie przynosi zysku.

2. **Deputaty węglowe** wydawane pracownikom przedsiębiorstwa stanowią część składową wynagrodzenia jako dodatki w naturze do płac pieniężnych. Do obrotu podatkowego nie należą ani płace pieniężne, ani deputaty. Podatkowi obrotowemu podlegają tylko wartości otrzymane przez przedsiębiorstwo za jego świadczenia na rzecz odbiorców, a nie wartości wydane komukolwiek.

3. **Towary wydane pracownikom** mogą być deputatami (jak punkt 2) albo mogą być im sprzedane po ustalonych cenach; najczęściej będą to ceny ulgowe. W pierwszym wypadku muszą być kontowane jako dodatek do robocizny czy płac i obliczone po cenach kosztów. W drugim wypadku kontowanie odbywa się tak samo jak wszystkich sprzedaży towarów: konto sprzedaży będzie uznane pełnymi cenami sprzedaży a obciążone cenami kosztów.

4. **Jak zorganizować przybijanie pieczątek na listach,** aby uniknąć nadużyć? Czy zastosować numery pieczątek, czy parafowanie przy przybitej pieczątce? Odpowiedź możliwa tylko na podstawie informacyj, jakiego rodzaju nadużycia powstały lub wchodzą w rachubę.

5. **Pojedynczy podpis w imieniu spółdzielni.** Jeżeli statut spółdzielni wymaga do ważności zobowiązań dwóch podpisów członków zarządu, to podpis jednego nie ma mocy obowiązującej.

6. **Kary pieniężne, nałożone na pracowników** przedsiębiorstwa, powinny być kontowane osobno na jakieś konto klasy 2 jako dochody neutralne. Użycie tych sum na pewien cel przewiduje prawdopodobnie jakiś regulamin np. na jakieś cele pracowników przedsiębiorstwa. Pracownikowi ukaranemu należy się zawiadomienie o wymierzonej karze, choćby ustne, aby wiedział, za co został ukarany. Na wyraźne jego żądanie powinien otrzymać wymiar kary na piśmie.

7. **Zakupno książek dla biblioteki spółdzielni** należy kontować jak każdy wydatek biurowy. Amortyzowanie sukcesywne nie bywa praktykowane, zwłaszcza że wydatki na ten cel są najczęściej niewielkie. Gdyby przybrały większe rozmiary, można by zastosować amortyzację, ale dość krótkoterminową, bo książki starzeją się szybko, o ile zwłaszcza wychodzą nowe, zmienione wydania lub nowe książki z tego samego zakresu. Nieraz zakupione książki tracą na wartości wskutek pojawienia się nowych przepisów w danym zakresie.

8. **Koszty reprezentacji, napiwki itp.** należą do kosztów administracji. Regulamin zarządu może zawierać upoważnienie z określeniem wysokości takich wydatków. Uchwała zarządu jest pożądana, aby uniknąć zarzutów ze strony innych członków zarządu, rady nadzorczej lub komisji rewizyjnej.

9. **Wynagrodzenie dla rady nadzorczej i komisji rewizyjnej** uchwala walne zebranie członków. Może ono być określone w regulaminie dla rady nadzorczej i komisji rewizyjnej albo w osobnej uchwale walnego zebrania.

10. **Przepisy o wymaganiach skarbowych** w zakresie ksiąg rachunkowych są zawarte:

1) w dekrecie z 16 maja 1946 (Dz. U. R. P. Nr 27 174) o postępowaniu podatkowym (szczególniej art. 84 in.);

2) w rozporządzeniu Ministra Skarbu z 31. 10. 1946 o księgach handlowych, uproszczonych i podatkowych (Dz. U. R. P. 65/365).

Obowiązek kontowania każdej pozycji kredytowej jest niewątpliwy już według zasad rachunkowości kupieckiej, które obowiązują także spółdzielnie.

11. **Basen wodny,** wybudowany na cudzym (dzierżawionym) gruncie, jest nieruchomością. Koszty jego budowy powinny być amortyzowane w okresie dzierżawy, ustalonym umownie, tak aby z wygaśnięciem umowy dzierżawnej amortyzacja była ukończona.

12. **Stacja benzynowo-ropna,** urządzona na cudzym gruncie, może być po upływie okresu dzierżawy gruntu zabrana i przeniesiona na inne miejsce. Amortyzacja jej urządzeń musi być dostosowana do ich używalności, która może trwać dłużej lub krócej, niż okres dzierżawy miejsca, na którym są ustawione.

13. **Świadectwo pracy** dla ustępującego członka spółdzielni wystawia zarząd spółdzielni. Jeżeli ustępujący jest członkiem zarządu, to podpisują inni członkowie zarządu, tj. ewentualnie następca ustępującego, powołany przez radę nadzorczą.

14. **Przejście z systemu tabelarycznego** na system przebitkowy najprościej przeprowadzić po zamknięciu roku przy otwarciu nowego.

P. Czesław Banasiewicz (Radość pod Warszawą)

1. Jednolity Plan Kont uwzględnia w kalkulacji tylko koszty fabrykacji, administracji i sprzedaży z wyłączeniem kosztów kapitału, jak oprocentowanie kapitałów własnych lub cudzych, odsetek, skonta itp., w ogóle elementów finansowych.

2. Natomiast zadanie konkursowe w Nr 3 („Rachunkowość — Podatki“) było zadaniem czysto finansowym bez żadnego związku z Jednolitym Planem Kont. Chodziło w nim nie o koszty produkcji, administracji i sprzedaży pewnego okresu rachunkowego, lecz o ocenę wartości prawa wydobywania rudy, o rentowność ewentualnej eksploatacji itp., bo na tej podstawie miała nastąpić decyzja, czy można wydać 27 milionów złotych na nabycie prawa wydobywania rudy i urządzenie kopalni. Tutaj elementy finansowe były głównymi elementami obliczenia, nie można więc było wyłączyć ich z operacji rachunkowej. Koszty produkcji były tu podane w przypuszczalnych, ryczałtowych sumach i nie było potrzeba obliczać ich wcale jako już z góry danych. Natomiast trzeba było na ich podstawie obliczyć rentowność wielkiego wkładu kapitałowego, jakiego wymagało nabycie prawa wydobywania rudy i urządzenie kopalni oraz jej eksploatacja.

3. Obliczenie wyników działalności operacyjnej i pozaoperacyjnej przedsiębiorstwa jest przeprowadzone na koncie strat i zysków. Tam są zebrane wszystkie rodzaje wyników. Urzędowe wydanie „Jednolitego Planu Kont“ podaje na str. 44/45 wzór rachunku wyników, zawierający wszystkie pozycje wynikowe wraz z zyskiem i stratą bilansową. Jest tam także schemat kalkulacji produktów.

Ze Stowarzyszenia Księgowych w Polsce

Sprawozdanie z plenarnego zebrania Głównego Komitetu Organizacyjnego Stowarzyszenia Księgowych w Polsce.

Zebranie odbyło się w Warszawie w dniu 9 maja br. Wzięli w nim udział członkowie Głównego Komitetu Organizacyjnego oraz delegaci 11 oddziałów wojewódzkich, a mianowicie przedstawiciele: Bydgoszczy, Częstochowy, Gdyni, Jeleniej Góry, Katowic, Krakowa, Lublina, Łodzi, Poznania, Rzeszowa i Warszawy.

Zagaił i przewodniczył prof. Stanisław Skrzywan, sekretarzował kol. Wolański.

Prof. Skrzywan podkreślił w zagajeniu, iż organizacja została dobrze pomyślana, skupiła około 2 500 członków, udowodniła, że jest potrzebna. Członkowie garną się do organizacji, organizacja zaś ma już poza sobą etap wstępny. Jest wprawdzie dużo kłopotów, praca idzie opornie, są trudności, ale dodaje otuchy przeświadczenie o celowości i doniosłości pracy. Nadesłane na zjazd sprawozdania nastrajają optymistycznie. W zagajeniu prof. Skrzywan wspomniał też, iż dojrzewa do rozwiązania zagadnienie uprawnień zawodowych księgowych.

Z kolei składali sprawozdania delegaci oddziałów. Jako pierwszy przemawiał delegat oddziału warszawskiego, kol. Koc. Zaznaczył on, że oddział liczy obecnie około 1.200 członków i rozwija się pomyślnie. Członkowie opodatkowali się dobrowolnie w wysokości zł 1.000 na głowę na cele zdobycia odpowiedniego lokalu, na skutek czego oddział dysponuje w tej chwili kwotą około 1 miliona złotych. Oddział warszawski istnieje już drugi rok, urządza dyskusje, odczyty, kursy i pośredniczy w poszukiwaniu pracy. Nadmienił on równocześnie, iż w Warszawie daje się odczuwać wielki brak kwalifikowanych księgowych, czego dowodem, iż na sto kilkanaście zapotrzebowań mogli polecić zaledwie kilku kandydatów.

Oddział w Łodzi liczy 180 osób, istnieje drugi rok. Najważniejsze jego prace, to zorganizowanie rocznych kursów rachunkowości i urządzenie biblioteki. Posiada również własny inwentarz oddziałowy.

Oddział w Poznaniu liczy 220 członków i istnieje od r. 1946. Oddział ma już za sobą kilka plenarnych zebrań, kursy dokształcające dla księgowych, organizację biblioteki oraz uruchomienie sekcji naukowej i pośrednictwa pracy.

Oddział w Katowicach liczy 148 członków i istnieje od czerwca 1947 r. Cała praca ograniczyła się na razie do kilku wieczorów dyskusyjnych. Starano się o uruchomienie kursów, ale napotkano na opór ze strony Izby Przemysłowo-Handlowej. Ostatnie starania o uruchomienie kursu unifikacyjnego dały rezultat pozytywny i kurs ten zostanie uruchomiony. Oddział ma zorganizowane trzy pododdziały, a mianowicie: w Bielsku, Opolu i Sosnowcu.

Oddział w Częstochowie powstał w styczniu 1948 r. i liczy 67 członków.

Oddział w Jeleniej Górze istnieje od grudnia 1947 r. Delegat oddziału narzekał na brak kwalifikowanych księgowych w terenie.

Oddział w Lublinie skarżył się na brak lokalu. Zorganizował jednak dział pośrednictwa pracy i ma za sobą 3-miesięczny kurs dla początkujących i 4-miesięczny dla zaawansowanych.

Oddział w Bydgoszczy posiada 115 członków. Uruchomił poradnię, wieczory dyskusyjne, kursy dla zaawansowanych i kursy korespondencyjne.

Oddział w Gdyni istnieje od listopada 1947 r. Grupuje 185 członków. Cierpi również na brak lokalu. W dorobku swoim posiada 6 plenarnych zebrań, na których wygłoszono referaty.

Oddział rzeszowski znajduje się w organizacji.

Oddział krakowski istnieje zaledwie trzeci miesiąc. Zrzesza 214 członków. Brak własnego lokalu utrudnia mu w znacznej mierze prace i werbunek nowych członków. Na zorganizowanych trzech zebraniach plenarnych odbyły się wykłady instrukcyjne. Obecnych było na zebraniu pierwszym — 150 osób, na drugim 114 osób, na trzecim zaś 126 osób. Żywe zainteresowanie członków utwierdziło zarząd w przekonaniu o celowości uruchomienia kursów. Kursy długofalowe zostaną uruchomione dopiero w jesieni roku bieżącego, kurs zaś błyskawiczny, wprowadzający w najdrażliwsze zagadnienia rachunkowości, tj. zagadnienia o aspekcie podatkowym, w tej chwili trwa.

Po sprawozdaniach odbyła się żywa dyskusja. Dyskusja ta dotyczyła również terminu Zjazdu Delegatów. Ustalono, iż termin określi Główny Komitet Organizacyjny, a wybrany na tym Zjeździe Zarząd Główny ustali termin i miejsce Kongresu Księgowych, który przypuszczalnie odbędzie się we wrześniu br. Ponadto poruszona była sprawa zmiany statutu, odnośnie do określenia członkostwa. Postawiono dwa wnioski: kol. Wojciechowskiego o członkach-sympatykach i Krakowa: o podziale na członków-kandydatów, członków nadzwyczajnych i zwyczajnych. Obydwa wnioski upadły i sprawę uchwalono odłożyć.

Stanisław Bildziukiewicz



UWAŻAMY ŻE...

P. Tadeusz Studnicki, który opracował dla Kupieckiego Instytutu Wiedzy Zawodowej skrypt pt.:

Aktualne zagadnienia skarbowo-podatkowe

bardzo trafnie nakreślił powojenną ewolucję klimatu i zasięgu podatkowego pisząc m. in.:

„Nie wszyscy niewątpliwie uprzytamniamy sobie znaczenie ewolucji, jaka zaszła w zakresie zagadnień podatkowych od momentu wyzwolenia do chwili obecnej. Jeżeli jednak sięgniemy pamięcią wstecz, to bez większych trudności stanie się dla nas jasne, że ewolucja ta zaszła zarówno w treści samych przepisów ustawowych, jak i w sposobie reagowania na te przepisy — przez liczne rzesze podatników. Pamiętamy zapewne wszyscy, iż w okresie okupacji uważano powszechnie, że niezapłacenie podatków okupantowi jest jak gdyby cnotą. Zapatrywanie to polegało niewątpliwie na bardzo poważnym „uproszczeniu" etycznym; bo jeżeli tu w ogóle mogła być mowa o cnocie, to tylko w tym wypadku, w którym wyłączną pobudką niepłacenia podatków była chęć szkodzenia okupantowi, a nie korzyść osobista. Na tle pomieszania tych dwu pojęć przyszło w okresie okupacji do pewnego obniżenia moralności podatkowej.

Już pierwsze chwile odzyskania naszej państwowości zaktualizowały zatem zagadnienie odbudowy zachwianej w okresie okupacji moralności podatkowej. Realizacja tego zadania nie była łatwa! To, co dotychczas uważane było za cnotę, przestało być cnotą, a stało się przestępstwem. Takie gwałtowne odwrócenie pojęć wymagało oczywiście zasadniczego przestawienia umysłowości licznych rzesz podatników niemal o 180°. Należy przy tym stwierdzić, że obowiązująca podówczas bardzo wysoka stopa podatkowa (która w podatku dochodowym łącznie z dodatkiem wojennym dochodziła do 117%!) nie sprzyjała oczywiście realizacji tego zadania. Wielu skłonnych było sądzić, że ta wysoka stopa podatkowa była jak gdyby prohibicją wszelkiej prywatnej przedsiębiorczości, i że jedyna samoobrona opierać się może w dalszym ciągu tylko na biernej postawie, stosowanej w okresie okupacji. Fakt, że to dotkliwe opodatkowanie wywołane zostało nadzwyczajnymi potrzebami państwa w okresie wojny (dodatek wojenny), jak i to, że ma ono charakter przejściowy, że obliczone jest tylko na okres wojny, był — być może — nie dość skutecznie propagowany przez władze i niedostatecznie uświadomiony ogółowi społeczeństwa. Dopiero przeprowadzona przez Rząd gruntowna reforma systemu podatkowego w zakresie skodyfikowania całokształtu przepisów prawa formalnego i materialnego stworzyła podstawy pomyślniejszego rozwoju sytuacji. Istota tej reformy polega na wydatnym obniżeniu stopy podatkowej (maksymalna stopa podatku dochodowego wynosi 50%), przy równoczesnym upowszechnieniu obowiązku podatkowego (drogą oparcia go na powszechnie obowiązujących księgach) i uchwyceniu tych źródeł podatkowych, które dotychczas uchylały się od ciężarów na rzecz państwa.

Energicznie przeprowadzona ostatnio tzw. akcja urealnienia wymiarów, w połączeniu z systematyczną działalnością organizacji kupieckich zmierzających do odbudowy i utrwalenia moralności podatkowej wśród szerokich rzesz społeczności kupieckiej, spowodowała ostateczne złamanie psychozy okupacyjnej i sprawiła, że świadomość, iż podatki należy płacić, stała się udziałem ogromnej większości kupiectwa. Wymownym dowodem tego osiągnięcia jest obraz dynamiki wpływów podatkowych sektora prywatnego, które — jak to wynika ze statystyk urzędowych — wzrosły w sposób niepomierny.

Jeżeli wyniki reformy nie osiągnęły jeszcze stopnia doskonałości, to należy to przypisać m. in. tej okoliczności, że z zagadnieniem podatkowym łączono — być może w sposób zbyt ścisły — zagadnienie polityki finansowej państwa. Ta ostatnia stwarzała mianowicie potrzebę wdrażania od czasu do czasu tzw. operacji deflacyjnych, polegających na nakładaniu nadzwyczajnych a niespodziewanych obciążeń podatkowych. Jakkolwiek przyznać należy, że skuteczność tych operacji była niezwykła, ile że przez drenaż rynku pieniężnego pozwoliła Rządowi na osiągnięcie wyjątkowego i cennego sukcesu w zakresie stabilizacji realnej wartości pieniądza, to jednak trudno przemilczeć, że stanowiły one poważną przeszkodę w zakresie postępu procesu stabilizacji na daleko szerszym odcinku gospodarczym, stwarzając bowiem niewiadomą kalkulacyjną (w postaci niewiadomej wysokości obciążenia podatkowego) paraliżowały działalność inwestycyjną i przedsiębiorczość o charakterze długofalowym, nie sprzyjały przy tym procesowi utrwalenia moralności podatkowej. Posiadamy jednak dane, że i ta przeszkoda została ostatnio osunięta; jak to bowiem wynika z ostatniej enuncjacji p. ministra Przemysłu i Handlu, złożonej w dniu 3 stycznia wobec przedstawicieli organizacji kupieckich, obowiązek przymusowego oszczędzania (przewidujący określoną wysokość obciążenia z tego tytułu) wprowadzony został w miejsce dotychczasowych operacji drenażowych jako instrument polityki deflacyjnej, posiadający tę ogromną wyższość nad instrumentami dotychczas stosowanymi, że eliminuje w przewidywaniach przyszłości ową niewiadomą kalkulacyjną i daje przez to realną podstawę w zakresie planowania przyszłych zamierzeń. Niewątpliwie bowiem lepsze jest wiadome z góry — choćby nawet wyższe — obciążenie, aniżeli obciążenie, którego przewidywana wysokość nigdy nie jest znana.

Stanowisko Rządu — którego wyrazem jest przytoczona enuncjacja — posiada niewątpliwie wyjątkowo doniosłe znaczenie dla całego sektora prywatnego i bez przesady można stwierdzić, że stanowi ono ukoronowanie podjętej przez Rząd i systematycznie przeprowadzonej reformy podatkowej.

Jeżeliby na podstawie dotychczasowego rozwoju zagadnienia podatkowego ocenić sytuację obecną, to należało by wbrew jakimkolwiek odmiennym pozorom z całą

obiektywnością stwierdzić, że sytuacja ta daje bardzo poważne gwarancje stabilizacji i stwarza raczej pozytywne warunki dla egzystencji sektora prywatnego. Gwarancji tej dostarcza wysoka wprawdzie, lecz nie prohibicyjna stopa podatkowa i zapowiedziana stabilizacja wysokości obciążenia nadzwyczajnego w postaci przymusowego oszczędzania w miejsce dotychczasowych niespodziewanych akcji drenażowych.

O ile wprowadzona bezpośrednio po oswobodzeniu bardzo wysoka stopa podatkowa usprawiedliwiała spotykane tu i ówdzie nastroje defetystyczne i fale pesymizmu, o tyle przeprowadzona reforma systemu podatkowego usposabia raczej optymistycznie i napełnia zarazem otuchą, ile że reforma ta posiada niewątpliwie wszelkie cechy reformy konstruktywnej."

Nieco zaś dalej tak pisze o roli działaczy kupieckich:

„Działacz kupiecki powinien zatem wpajać w swe otoczenie przekonanie:

a) że rzetelne płacenie podatków jest obowiązkiem każdego zrzeszonego kupca jako lojalnego obywatela,
b) że uchylanie się od tego obowiązku jest czymś, co godzi w autonomię moralną, a tym samym i w godność osobistą, do jakiej zobowiązuje przynależność do stanu kupieckiego,
c) że stopa podatkowa nie jest bynajmniej tak wysoka, aby mogła doprowadzić do zniszczenia warsztatu pracy, jak i że pokutujące w tym zakresie sugestie są całkowicie bezpodstawne,
d) że uchylanie się od obowiązku podatkowego jest czymś całkowicie nierozsądnym, albowiem prędzej czy później musi skończyć się nieuchronnie większą lub mniejszą katastrofą i — wreszcie
e) że cała struktura hadlu musi wyjść ze stanu dotychczasowego prowizorium i oprzeć się tylko na pewnych trwałych i solidarnych podstawach oraz na jasnym i otwartym stosunku do władz."

ZADANIE KONKURSOWE NR 6

Państwowa Fabryka Wafli w Świebodzinie produkuje wafle deserowe, które w handlu sprzedawane są po zł 200,— za 1 opakowanie. Kupcy otrzymują je z 30 procentowym rabatem. Jak wygląda rachunek wyrobów gotowych (ilościowy i wartościowy) oraz bilans wyników za miesiąc styczeń br., przy następujących danych:

1. Zapasy przy otwarciu:

surowce (mąka, cukier, migdały itp.)	zł 1.300.000
opakowania (wycena wg cen nabycia)	„ 100.000
wyroby gotowe: 9.600 opakowań po zł 95,— wg ceny wytworzenia.	

2. Zdarzenia z miesiąca stycznia:

a) zakup surowca	zł 2.100.000
b) zakup opakowań	„ 400.000
c) różne płatności: robocizna . . .	„ 680.000
wspólne koszty wytwarzania . .	„ 400.000
koszty administracji	„ 500.000
koszty sprzedaży i reklamy . . .	„ 800.000
koszty wysyłki	„ 200.000
koszty zakupu surowca	„ 70.000
d) ogólna suma wszystkich faktur .	„ 6.170.000

3. Zamknięcie:

Wycena remanentów następuje wg cen nabycia i doprowadziła do stwierdzenia, iż wartość zapasów surowców wynosi zł 1.400,000,—, a opakowań zł 170.000,—. Odpisy na majątku stałym wynoszą zł 110.000,—, zapas gotowych opakowań w magazynie wyrobów gotowych 2.100 sztuk; 1.500 sztuk wysłano na próbę z tym, iż kupujący mają prawo opakowania te zwrócić. Sztuki wysłane na próbę kontowane są tak, jak sztuki definitywnie sprzedane. Sprzedano również surowców za zł 240.000,—; zysk brutto na tej sprzedaży wyniósł 20%. Poza tym sprzedano z ostrożności zakupione w poprzednim roku migdały (cena kupna zł 200.000,—), a mianowicie 80% zapasu, za zł 120.000,—, resztę należy wycenić wg połowy ceny nabycia.

Rozwiązania należy nadsyłać do dnia 31 sierpnia br. pod adresem Redakcji. Za trafne rozwiązania rozlosowane zostaną 2 nagrody książkowe.



Czy wiesz co to jest „k a i k e i"?
To „rachunkowość" ale... po japońsku.

Normy segregowania

„Chicago Bureau of Filling and Indexing" opracowało następujące normy wydajności pracy przy segregowaniu:

	sztuk na godzinę
1. Układanie kartoteki według abecadła . .	397
2. Rozdzielenie i ułożenie listów wg abecadła	176
3. Wyszukiwanie spisów, aktów, ułożonych według abecadła	94
4. Dzielenie pokwitowań według kolejności .	512
5. Wyszukiwanie pokwitowań wg kolejności	451
6. Układanie dokumentów według kolejności geograficznej	308
7. Segregowanie według daty	147

Nieoczekiwana parafraza

„Express Wieczorny" z dnia 28 kwietnia podaje następującą notatkę:

„Jakże miło jest stwierdzić, że słowa naszych wieszczów docierają nie tylko pod strzechy, ale i do urzędów skarbowych. Że poezja o szlachetnej tendencji przebija sobie drogę przez gąszcz paragrafów.

W jednym z urzędów skarbowych w śródmieściu ktoś napisał na ścianie: **„Mierz siły na domiary"**. Nie wiadomo, kto to zrobił. Może zrezygnowany płatnik, a może sam pan naczelnik, który nie mógł się oprzeć czarowi poezji".

VADEMECUM PODATKOWE

JAN KUCHCIŃSKI (Warszawa)

Zmiany ustawodawcze w zakresie podatków i finansów związków samorządu terytorialnego

Wśród zmian ustawodawczych, jakie ostatnio zaszły w zakresie podatków i finansów związków samorządu terytorialnego,. mamy do zanotowania ustawę z dnia 9 marca 1948 r. o Samorządowym Funduszu Wyrównawczym (Dz. U. R. P. Nr 16, poz. 111) oraz dwa dekrety z dnia 14 kwietnia 1948 r. o zmianie dekretu z dnia 20 marca 1946, o podatkach komunalnych i o zmianie ustawy z dnia 3 czerwca 1947 r. o nadzorze nad wymiarem i poborem podatku gruntowego (Dz. U. R. P. Nr 21, poz. 142 i 143). Ponadto, jeśli chodzi o wieś, to na tym odcinku ma także zastosowanie ustawa z dnia 30 stycznia 1948 r. o obowiązku społecznego oszczędzania (Dz. U. R. P. Nr 10, poz. 74) wraz z rozporządzeniem Ministra Skarbu z dnia 12 marca 1948 r. w sprawie wykonania ustawy z dnia 30 stycznia 1948 r. o obowiązku społecznego oszczędzania (Dz. U. R. P. Nr 14, poz. 106) i rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 6 kwietnia 1948 r. w sprawie ustalenia stawki oszczędnościowej dla uczestników funduszu B Społecznego Funduszu Oszczędnościowego na rok1948 (Dz.U. R. P. Nr 21, poz. 147).

Samorządowy Fundusz Wyrównawczy został utworzony w celu przeprowadzenia planowej i racjonalnej polityki w dziedzinie udzielania pomocy finansowej związkom samorządu terytorialnego — stosownie do wytycznych ustalonych przez Radę Państwa dla gospodarki budżetowej samorządu terytorialnego i w ramach narodowego planu gospodarczego oraz państwowego planu inwestycyjnego, a więc w ramach ogólnego planu gospodarki finansowej, do którego ma być włączona gospodarka finansowa samorządów, jak to postanawia art. 84 ust. 2 ustawy z dnia 2 lipca 1947 r. o Planie Odbudowy Gospodarczej (Dz. U. R. P. Nr 53, poz. 285).

Zadaniem Funduszu jest udzielanie związkom samorządowym dotacyj i pożyczek. O dotacje, czyli bezpowrotne zapomogi, mogą się ubiegać przede wszystkim te związki samorządowe, które pomimo prowadzenia racjonalnej gospodarki oraz należytego wykorzystania własnych źródeł przychodów nie są w stanie pokryć wydatków bieżących, związanych z wykonywaniem zadań ustawowych, o pożyczki zaś — te związki samorządowe, które będąc w chwilowych trudnościach finansowych potrzebują pieniędzy na zasilenie funduszów kasowych, w wyjątkowych zaś przypadkach — na pokrycie wydatków majątkowych o charakterze inwestycyjnym.

Do zadań Rady Państwa należy: powoływanie zarządu Funduszu, ustalanie organizacji zarządu i sprawowanie kontroli nad jego działalnością, zatwierdzanie rocznych planów finansowych Funduszu oraz ustalanie zasad udzielania dotacyj i pożyczek, nadto zaś — po zasięgnięciu opinii zainteresowanych ministrów — określenie zasad udzielania związkom samorządowym z budżetów poszczególnych ministerstw dotacyj na cele specjalne oraz koordynacja akcji rozdziału tych dotacyj. W sprawach mniejszej wagi Rada Państwa może upoważnić Zarząd Funduszu do samodzielnego decydowania o dotacjach i pożyczkach.

Do zakresu działania zarządu Funduszu, w którego skład wchodzą także przedstawiciele ministrów: Administracji Publicznej, Ziem Odzyskanych i Skarbu, należy: administrowanie Funduszem, opracowywanie rocznych planów finansowych Funduszu i przedkładanie ich Radzie Państwa do zatwierdzenia, przedstawianie Radzie Państwa do decyzji wniosków w sprawach dotacyj i pożyczek oraz w sprawie wysokości kosztów administrowania Funduszem, nadto zaś decydowanie w sprawach dotacyj i pożyczek w ramach upoważnienia, udzielonego przez Radę Państwa.

Fundusz na razie ulokowany jest w Polskim Banku Komunalnym, który niewątpliwie otrzyma za to stosowne wynagrodzenie w ramach kwot, jakie Rada Państwa wydzieli z wpływów Funduszu na pokrycie kosztów i wynagrodzeń, związanych z administrowaniem Funduszem.

Jeśli chodzi o wpływy Funduszu, to wobec przejęcia przez niego dotychczasowego Komunalnego Funduszu Pożyczkowo-Zapomogowego, otrzymuje on w zasadzie te same wpływy, jakie posiadał dotychczas zlikwidowany z dniem wejścia w życie omawianej ustawy tenże Komunalny Fundusz Pożyczkowo-Zapomogowy, nie wyłączając dotacyj ze Skarbu Państwa.

Na rok 1949 ma być opracowany i zatwierdzony pierwszy plan finansowy Funduszu.

Nowela do dekretu o podatkach komunalnych objęła wyłącznie przepisy, dotyczące podatku gruntowego, przewidując zmianę stopy procentowej dla podatników opłacających podatek na zasadach ogólnych oraz dla podatników posiadających gospodarstwa rolne w różnych gminach, zmianę sposobu i terminu płatności podatku i sposobu stosowania ulg w wypadku zaistnienia nadzwyczajnych okoliczności istotnie osłabiających zdolność płatniczą podatnika, nadto zaś rozszerzenie przypadków zwolnień od podatku na nowe kategorie gruntów, które dotychczas z ulg tych nie korzystały.

Wprowadzając bardziej znaczne zróżniczkowanie dotychczas obowiązującej stopy procentowej dla podatników opłacających podatek gruntowy na zasadach ogólnych, nowela przewiduje obniżenie stawek podatkowych od 1% do 2% dla gospodarstw rolnych ekonomicznie najsłabszych, tj. dla gospodarstw o podstawie opodatkowania nie przekraczającej równowartości 40 kwintali żyta w stosunku rocznym, utrzymanie dotychczasowych stawek dla gospodarstw średnich, tj. dla gospodarstw o podstawie opodatkowania wynoszącej równowartość ponad 40 do 130 kwintali żyta, podwyższenie zaś stawek od 1% do 2% dla pozostałych gospodarstw rolnych z tym jednak, że i w tej grupie gospodarstwa rolne o podstawie opodatkowania wynoszącej równowartość

ponad 150 do 180 kwintali żyta opłacają podatek w dotychczasowej wysokości, tj. 16% podstawy opodatkowania. W ten sposób objęto degresją około 2,5 miliona gospodarstw, zwiększona zaś progresja dotyczy zaledwie około 100.000 gospodarstw.

Ponieważ dotychczas podatnicy posiadający gospodarstwa rolne w różnych gminach opłacali podatek według stopy procentowej przypadającej od podstawy opodatkowania ustalonej odrębnie dla każdego z poszczególnych gospodarstw, przeto nowela wyrównuje te różnice, gdyż wprowadza obowiązek obliczania podatku według stopy procentowej przypadającej od łącznej podstawy opodatkowania ustalonej dla wszystkich gospodarstw rolnych, jakie podatnik posiada w dwu lub więcej gminach, **lecz na obszarze tego samego powiatu.**

Istotną także różnicę w porównaniu z dotychczas obowiązującymi przepisami stanowi zmiana sposobu i terminu płatności podatku. Nowela wprowadzając obowiązek uiszczenia podatku gruntowego w dwóch równych ratach do dnia 1 kwietnia i do dnia 1 listopada każdego roku idzie na rękę podatnikom obowiązanym do częściowego uiszczenia podatku gruntowego w ziemiopłodach. Każda bowiem rata podatku gruntowego w tym przypadku jest wielkością stałą i wymierną, podatnik zatem z góry wie, jaką część podatku będzie musiał uiścić po żniwach w zbożu. Aby jednak nie pozbawiać związków samorządowych wpływów z podatku gruntowego w razie opóźnienia akcji wymiarowej tego podatku, nowela nakłada obowiązek uiszczenia do dnia 1 kwietnia zaliczki na podatek w wysokości połowy podatku przypadającego za rok ubiegły przez tych podatników, którzy nie otrzymali nakazu płatniczego przed 1 marca roku podatkowego. Ewentualna różnica płatna jest w ciągu miesiąca od dnia doręczenia nakazu płatniczego.

Pozostałe dwie zmiany są już mniej istotne. Pierwsza z nich przewiduje możność obniżenia podatku już w tym roku podatkowym, w którym zaszły nadzwyczajne okoliczności, istotnie osłabiające zdolność płatniczą podatnika, a nie jak dotychczas, dopiero w roku następującym bezpośrednio po roku, w którym okoliczności te zaistniały. Zmianę tę należy rozumieć jednak w tym sensie, że ulga w podatku może być przyznana nawet w przypadku zaistnienia nadzwyczajnych okoliczności już po uiszczeniu podatku za dany rok, gdyż dalszy przepis tegoż artykułu (art. 2 ust. 4) przewiduje możność zmniejszenia podatku nawet i po jego wymiarze, jeżeli władza odwoławcza wyrazi na to swoją zgodę.

Biorąc pod uwagę konieczność jak najrychlejszego wykorzystania dla celów rolniczych gruntów zrytych w czasie wojny 1939—1945 (okopów, rowów przeciwczołgowych), nowela wprowadza czasowe zwolnienie tych gruntów od podatku, a mianowicie na okres 2 lat licząc od roku następnego po ich zniwelowaniu, nadto zaś ze względów praktycznych i społecznych zwalnia na stałe od podatku grunty zajęte pod ogrody działkowe, odpowiadające warunkom określonym w dekrecie z dnia 25 czerwca 1946 r. o ogrodach działkowych (Dz. U. R. P. Nr 34, poz. 208).

Nowela do ustawy o nadzorze nad wymiarem i poborem podatku gruntowego przede wszystkim kładzie kres dotychczasowej tymczasowości ustawy, gdyż skreśla klauzulę o wygaśnięciu jej z mocy samego prawa w dniu 30 marca 1948 r. Zakres działania pełnomocników rządowych do spraw podatku gruntowego został znacznie rozszerzony i to w dwóch kierunkach, a mianowicie, że odtąd główny pełnomocnik rządowy do spraw podatku gruntowego działając jako organ właściwych ministrów posiada uprawnienia władzy nadzorczej w zakresie ustalonym przez tych ministrów oraz że do zakresu jego uprawnień jako też podległych mu wojewódzkich i powiatowych pełnomocników rządowych do spraw podatku gruntowego należy także nadzór nad ustalaniem i poborem rocznych wkładek oszczędnościowych uczestników funduszu B Społecznego Funduszu Oszczędnościowego z tym, że decyzje władzy podatkowej o częściowym lub całkowitym zwolnieniu od obowiązku wniesienia rocznego wkładu oszczędnościowego, jak również decyzje o podwyższeniu wkładu wymagają zatwierdzenia właściwych powiatowych pełnomocników rządowych do spraw podatku gruntowego oraz że pełnomocnicy ci bądź ich przedstawiciele wchodzą w skład właściwych powiatowych (miejskich) komisyj podatku gruntowego. A zatem aparat pełnomocników rządowych do spraw podatku gruntowego — działający w przypadku wprowadzenia obowiązków całkowitego lub częściowego uiszczenia podatku gruntowego w ziemiopłodach przy ministrze Aprowizacji i przy władzach administracji ogólnej, w przypadku zaś poboru tego podatku wyłącznie w gotówce przy ministrze Skarbu i przy podległych mu władzach skarbowych (izbach skarbowych i urzędach skarbowych) — przekształcił się obecnie z aparatu wyłącznie kontrolnego na aparat wyposażony w niektóre uprawnienia władzy podatkowej. Minister Skarbu może przeznaczyć 3% ogólnych wpływów z podatku gruntowego na wydatki związane ze specjalnymi premiami oraz na zwrot kosztów podróży i diet gminnych delegatów społecznych. Prawo dysponowania sumami przeznaczonymi na specjalne premie należy do pełnomocników rządowych w porozumieniu z właściwymi władzami skarbowymi. Premie te mogą być przyznawane tak osobom zatrudnionym przy wymiarze i poborze podatku gruntowego, jak i osobom biorącym udział w akcji nadzoru, nadto zaś gminom i gromadom przodującym w uiszczeniu podatku gruntowego — na wydatki związane z akcją kulturalno-oświatową tych gmin i gromad.

Poza tym nowela zachowując dotychczasowe uprawnienia władz skarbowych w zakresie kontroli akcji wymiarowej i poborowej podatku gruntowego zmienia dawną nazwę „poborca społeczny" na nazwę „gminny delegat społeczny" z uwagi na zakres działania i faktyczny rodzaj pełnionych funkcyj przez ten czynnik społeczny, powołany spośród członków rad narodowych i organizacyj działających w środowisku wiejskim, oraz skreśla poprawkę wprowadzoną nowelą z dnia 28 października 1947 r. (Dz. U. R. P. Nr 66, poz. 409) o przesunięciu terminu płatności podatku gruntowego do dnia 1 grudnia roku podatkowego.

Zmiany te nie wyczerpują jednak całokształtu interesujących nas zagadnień, gdyż rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 14 kwietnia 1948 r. o obowiązku uiszczenia przez niektóre kategorie gospodarstw rolnych podatku gruntowego w ziemiopłodach (Dz. U. R. P. Nr 25, poz. 165) przewiduje dla gospodarstw rolnych o przeciętnym przychodzie ponad 40 do 60 kwintali żyta obowiązek uiszczenia ziemiopłodami połowy drugiej raty podatku gruntowego za rok podatkowy 1948, tj. 25% ogólnego wymiaru podatku za ten rok, dla gospodarstw rolnych zaś o przeciętnej przychodowości ponad 60 kwintali żyta — całość drugiej raty, tj. 50% ogólnego wymiaru podatku. Jednakże gospodarstwa rolne o przeciętnym przychodzie ponad 60 kwintali żyta mogą być pociągnięte do obowiązku uiszczenia ziemiopłodami całości podatku gruntowego za rok 1948, jeżeli nie uiszczą pierwszej raty na podatek gruntowy w terminie do

dnia 1 czerwca 1948 r. Częściowe uiszczenie raty zwalnia jednak tych podatników od obowiązku uiszczenia podatku gruntowego ziemiopłodami w stosunku do części wpłaconej w gotówce. Z powyższego wynika, że gospodarstwa rolne o przeciętnym przychodzie do 40 kwintali żyta płacą podatek gruntowy za rok podatkowy 1948 wyłącznie w gotówce. Nadto w trakcie ogłoszenia znajduje się rozporządzenie wykonawcze do art. 7 ust. 3 dekretu o podatkach komunalnych w sprawie ustalenia dla każdego powiatu normy podstawowej i ceny 1 kwintala żyta dla wymiaru podatku gruntowego za rok 1948.

Według zarządzeń głównego pełnomocnika rządowego do spraw podatku gruntowego akcja wymiarowa podatku gruntowego na rok podatkowy 1948 ma być w całości ukończona do dnia 1 maja 1948 r., tak że po tym terminie każdy podatnik podatku gruntowego powinien być w posiadaniu nakazu płatniczego na ten podatek.

Co się tyczy ustawy o obowiązku społecznego oszczędzania, to właściwie nie wiąże się ona z obraną przez nas tematyką, gdyż mając na celu gromadzenie środków na finansowanie inwestycyj oraz zasilanie indywidualne uczestników Społecznego Funduszu Oszczędnościowego w przypadkach ustawą przewidzianych, wychodzi ona tym samym poza ramy zagadnień danin komunalnych.

Ponieważ jednak postanowienia tej ustawy interesują niewątpliwie podatników podatku gruntowego, przeto pokrótce wspomnieć należy, że obowiązek społecznego oszczędzania ciąży na rolnikach, których roczna podstawa opodatkowania przekracza równowartość 60 kwintali żyta. Podatnicy są uczestnikami funduszu B — rolnictwa Społecznego Funduszu Oszczędnościowego. Wysokość rocznych wkładów oszczędnościowych uczestników funduszu B — rolnictwa ustala się w oparciu o wymiar podatku gruntowego przez zastosowanie właściwej stawki oszczędnościowej, ustalanej corocznie rozporządzeniem Rady Ministrów z tym jednak, że wysokość tej stawki nie może przekraczać połowy wymiaru podatku gruntowego za dany rok. Powołane na wstępie rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 6 kwietnia 1948 r. stawkę tę na rok 1948 ustaliło dla podatników podatku gruntowego opłacających podatek od podstawy opodatkowania od 60 do 100 kwintali żyta — na 40%, ponad zaś 100 kwintali żyta — na 45% wymiaru podatku gruntowego za 1948 r.

Władza podatkowa w przypadkach na to zasługujących oraz po wysłuchaniu opinii prezydium gminnej rady narodowej może częściowo lub całkowicie zwalniać od obowiązku wniesienia wkładu poszczególne osoby, bądź też podwyższać niektórym uczestnikom roczny wkład oszczędnościowy najwyżej o 50% ponad ogólną normę z uwagi na ich korzystną sytuację materialną, spowodowaną posiadaniem przychodów z innych źródeł w wysokości nie uzasadniającej obowiązku uczestniczenia w pozostałych funduszach A i C, tj. w funduszu prywatnego przemysłu, rzemiosła, handlu i usług oraz w funduszu pracy najemnej. Ustalanie wysokości rocznych wkładów oszczędnościowych należy do władzy wymiarowej, powołanej do wymiaru podatku gruntowego. W przypadku niewniesienia wkładu władza ta ma prawo wdrożyć przeciwko uczestnikowi postępowanie egzekucyjne. Roczne wkłady oszczędnościowe płatne są przez uczestników funduszu B w terminach i na zasadach płatności podatku gruntowego. Od kwoty rocznego wkładu oszczędnościowego odlicza się m. in. wpłaty na fundusz ziemi i na spłatę pożyczek inwestycyjnych. Uczestnicy funduszu B otrzymują książeczki oszczędnościowo-inwestycyjne, wystawiane przez powiatowe komunalne kasy oszczędności. Nad prawidłowym wykonaniem czynności władz podatkowych czuwają pełnomocnicy rządowi do spraw podatku gruntowego, którzy w tym zakresie podlegają ministrowi Skarbu.

Ustawa przewiduje trojakiego rodzaju uprawnienia uczestników społecznego oszczędzania, a mianowicie: uzyskanie pożyczki inwestycyjnej, częściowe zwolnienie wkładu oraz zwrot wkładu oszczędnościowego lub całej oszczędności.

Uczestnik funduszu bądź nawet osoba nie będąca uczestnikiem, w szczególności gdy w grę wchodzi związek samorządowy lub Związek Samopomocy Chłopskiej, może otrzymać pożyczkę na cele inwestycyjne objęte państwowym planem inwestycyjnym.

O zwolnienie części wkładu oszczędnościowego może się ubiegać uczestnik, jeżeli środki pieniężne przeznacza na pokrycie zobowiązań z tytułu nakładów, uprawniających do złożenia wniosku o zwolnienie, na przykład na zakup maszyn, narzędzi lub udziałów w spółdzielniach wytwórczych, maszynowych itp. Zwrot części wkładu oszczędnościowego przysługuje na wypadek śmierci członka najbliższej rodziny, narodzin dziecka, ślubu uczestnika lub jego dziecka, w przypadku trwałej niezdolności do pracy, utrzymania dziecka w szkole poza miejscem zamieszkania lub na wypadek klęsk żywiołowych. Całkowita wypłata oszczędności następuje w razie śmierci uczestnika funduszu. Z chwilą ukończenia 65 roku życia lub utraty zdolności do pracy uczestnikowi funduszu przysługuje prawo kupna renty dożywotniej albo jednorazowy zwrot oszczędności, jeśli nie posiada on dostatecznych środków utrzymania.

Ważniejsze okólniki i zarządzenia Ministerstwa Skarbu

Uwaga Księgowi! — Ważny okólnik!

Okólnik z dnia 23 kwietnia 1948 r. w sprawie obrotu bezgotówkowego.

„W związku z podniesionymi wątpliwościami w zakresie stosowania niektórych postanowień dekretu z dnia 3 lutego 1947 r. o obowiązku uczestniczenia w obrocie bezgotówkowym (Dz. U. R. P. Nr 16, poz. 61) Ministerstwo Skarbu wyjaśnia, co następuje:

Wymienione w art. 1 ust. 1 pkt. 4 dekretu przedsiębiorstwa[1]), zakłady i zajęcia, obowiązane do prowadzenia ksiąg handlowych lub uproszczonych, obowiązane są do regulowania należności podatkowych w drodze przelewów bankowych tylko w okresie istnienia dla nich obowiązku uczestniczenia w obrocie bezgotówkowym. Obowiązek ten istnieje wówczas, gdy dokonują obrotów z uczestnikami obrotu bezgotówkowego, wymienionymi w art. 1 ust. 1 pkt. 1—3[2]) i tylko w czasie trwania tych obrotów.

Wpłaty z tytułu zobowiązań podatkowych nie podpadają pod pojęcie obrotów, o których mowa w art. 3 ust. 1

[1]) przedsiębiorstwa prywatne (Red.)

[2]) przedsiębiorstwa sektora państ. i uspołecz. (Red.)

lit. a) powyższego dekretu. Jeżeli zatem przedsiębiorstwa, zakłady i zajęcia obowiązane do prowadzenia ksiąg handlowych lub uproszczonych, poza wpłatami z tytułu zobowiązań podatkowych nie dokonują z uczestnikami obrotu bezgotówkowego, wymienionymi w art. 1 pkt. 1—3 obrotów w rozumieniu art. 3 ust. 1 lit. a) dekretu — nie są one zobowiązane do posiadania rachunku bieżącego w instytucji kredytowej ani do regulowania zobowiązań podatkowych w drodze przelewów bankowych. Gdyby jednak wymienione przedsiębiorstwa, zakłady i zajęcia oprócz wpłat z tytułu zobowiązań podatkowych dokonywały z uczestnikami obrotu bezgotówkowego także obrotów w rozumieniu art. 3 ust. 1 lit. a) powyższego dekretu — wówczas w okresie regulowania rozrachunków pieniężnych są obowiązane do posiadania rachunku bieżącego i do regulowania w tym okresie w drodze przelewów bankowych między innymi także zobowiązań podatkowych, przy czym obowiązek ten powstaje z chwilą regulowania rozrachunków pieniężnych, a ustaje z upływem miesiąca kalendarzowego następnego po miesiącu, w którym dokonano rozrachunku z uczestnikiem obrotu bezgotówkowego, wymienionym w art. 1 ust. 1 pkt. 1—3.

Wobec powyższego regulowanie należności podatkowych nie powoduje powstania obowiązku uczestniczenia w obrocie bezgotówkowym, natomiast obowiązek ten, powstały z innych powodów, pociąga za sobą obowiązek regulowania należności podatkowych w drodze przelewów bankowych, względnie, co jest równoznaczne z przelewami bankowymi, wpłat czekami rozrachunkowymi.

Uregulowanie zobowiązania podatkowego w gotówce w sumie przekraczającej ustalone maksimum przez uczestnika obrotu bezgotówkowego, wymienionego w art. 1 ust. 1 pkt. 4, w czasie istnienia dla niego obowiązku regulowania rozrachunków pieniężnych z uczestnikami obrotu bezgotówkowego w drodze przelewów bankowych, stanowi naruszenie tego obowiązku. Przyjęcie takiej wpłaty przez kasę urzędu skarbowego (rewizyjnego), nie stwarza podstaw do uchylenia się podatnika od odpowiedzialności i nie wyklucza zastosowania wobec niego sankcji przewidzianych w art. 8 ust. 2 omawianego dekretu."

Okólnik z dnia 19 maja 1948 r. w sprawie stosowania przepisu § 5 ust. lit. c) rozporządzenia Ministra Skarbu z dnia 31 października 1946 r. o księgach handlowych, uproszczonych i podatkowych (Dz. U. R. P. Nr 65, poz. 365), zmienionego rozporządzeniem Ministra Skarbu z dnia 24 listopada 1947 r. (Dz. U. R. P. Nr 73, poz. 466).

W związku z nasuwającymi się wątpliwościami przy stosowaniu przepisu § 5 ust. 1 lit. c) rozp. księg. co do obowiązku wykazywania przez podatników w kontroli ilościowej wytworzonych półwyrobów, Ministerstwo Skarbu wyjaśnia, iż celem przepisu nie jest spowodowanie ujawnienia w kontroli ilościowej każdorazowego stanu półwyrobów, otrzymywanych w poszczególnych fazach produkcji i biorących dalszy udział w następnych ogniwach procesu produkcyjnego, powołany bowiem przepis dotyczy tylko przypadków, gdy półwyroby podlegają magazynowaniu, np. na skutek wytwarzania ich na zapas z przeznaczeniem do dalszego przerobu lub na skutek zakłócenia normalnego procesu produkcyjnego (długotrwałe przerwy w produkcji) itd., bądź też, gdy półwyroby przeznaczone zostają do sprzedaży.

OKRUCHY BIBLIOGRAFICZNE

LITERATURA KRAJOWA (wzmianki)

Pojawiły się świeżo na półkach księgarskich następujące książki, które mogą zainteresować księgowych:

J. Aseńko — Systemy płac i ich wpływ na wydajność pracy, Warszawa, 1948, str. 76 (zł 250,—).

J. Aseńko — Plan kont dla przedsiębiorstw handlowych, Warszawa, 1948, str. 53 (zł 350,—).

4. *Bildziukiewicz* — Poradnik i tematy do księgowości przebitkowej, „Instytut Wiedzy", Spółdzielnia Wydawnicza Autorów w Gliwicach, str. 84.

Dr J. Dzięgielewski — Rachunek i kalkulacja, zasadnicze elementy, K. Rutski, Łódź — Warszawa, 1948, str. 120.

LITERATURA OBCA

Czechosłowacja:

Československé daně a dávky — Dr Bretislav Jurcek, Orbis, Praha, 1947, 38 str. Cena Kčs 15,—.

Jak účtovat (Nová zákonná ustanoveni o ucetnictvi. Smerná účtová osnova pro průmyslové podniky) — Ing. Vlastimila Hurdiková. 2 wyd. Jelinek, Blansko, 1947, 180 str. Cena Kčs 120,—.

Financní ucetnictvi Propisem — Ing. A. Kamarýt a Jiri Tomes. Wyd. Spolesenská tiskarná. Ces. Budejovicich, 1948. Cena Kčs 240,—.

Ucetni technika — Dipl. merc. Antonin Preuss. Naklad J. Rokyta, Praha XIV, Táborská 181, 1948. Cena Kčs 160,—.

Rozpocet materialu w promyslovém podnikani, 139 str. A 5, 1947, Praha: Státni urad planovaci. Cena Kčs 65,—.

U. S. A.:

Financial Handboock — Prof. JI. Bogen. Nakł. Ronald Press Co, New York, 3 wyd. 1948, 1289 str. 7,50 dol.

The Fundamentals of Accounting — Prof. DH. Mackenzie. Nakł. The Macmilian Co, New York, 1947, str. 683. 4,25 dol.

Prenumerata miesięcznika „Rachunkowość — Podatki" wynosi (wraz z przesyłką pocztową) półrocznie zł 750,—. Numer pojedynczy kosztuje zł 125. — Cennik ogłoszeń: ogłoszenia za tekstem: cała str. 75.000,— zł, ½ str. 40.000,— zł, ¼ str. 22.000,— zł, ⅛ str. 14.000,— zł, 1/16 str. 9.000,— zł. (Miejsce wybrane drożej). Za teksty ogłoszeń Redakcja nie odpowiada. Adres Redakcji: Kraków, ul. Grottgera Boczna 9/7 — Adres Administracji: Katowice, ul. 3 Maja 23, telefon 317-73. — Konto P. K. O. Katowice III 309. Druk: Księgarnia i Drukarnia Katolicka, Katowice Warszawska 58. Telefon 313-30/337-58 R 18158